

MARCO ANTÔNIO ZOCRATTO

**O CONTEXTO ORGANIZACIONAL DO CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO FISCAL NA SECRETARIA DA RECEITA
FEDERAL DO BRASIL**

Monografia apresentada ao Centro de Educação à Distância da Universidade de Brasília, como parte das exigências do curso de Pós-Graduação *Lato Sensu*, para obtenção do título de especialista em Direito Processual Tributário.

Banca Examinadora:

Alexandre Araújo Costa

Orientador

Guilherme C. Carneiro

Examinador

Data da aprovação:

09/05/2008

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – UNB

CENTRO DE EDUCAÇÃO A DISTÂNCIA – CEAD

**O CONTEXTO ORGANIZACIONAL DO CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO FISCAL NA SECRETARIA DA
RECEITA FEDERAL DO BRASIL**

Marco Antônio Zocratto

Belo Horizonte, MG, Brasil

2º/2008

Aos meus queridos filhos, Marquinho, Mateus e Bárbara, e à mulher da minha vida, Eni, companheiros do bom combate.

Ao Mestre e Doutor Jesus, pelo ensinamento de que o amor é a fonte da vida, e pela oportunidade e inspiração.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	5
2. O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.....	11
3. O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL NO ÂMBITO FEDERAL.....	15
4. PRINCÍPIOS ORIENTADORES DO PAF.....	17
4.1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DO PAF.....	18
4.2 PRINCÍPIOS INFRACONSTITUCIONAIS DO PAF.....	23
5. A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO PENSAMENTO ADMINISTRATIVO.....	28
6. ANÁLISE ORGANIZACIONAL DA RECEITA FEDERAL.....	37
7. ANÁLISE ORGANIZACIONAL DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL (1ª INSTÂNCIA).....	44
8. CONCLUSÕES: ALGUMAS CONSIDERAÇÕES SOBRE A PRÁTICA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL.....	53
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	64

O CONTEXTO ORGANIZACIONAL DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL NA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

Marco Antônio Zocratto*

RESUMO

À luz de dois pilares teóricos, de um lado os princípios que dão vida ao corpo do PAF (Decreto 70.235/72) e de outro a evolução histórica do pensamento administrativo, busca-se analisar o contexto organizacional do contencioso administrativo na Receita Federal do Brasil, concluindo com considerações sobre a influência do modelo organizacional e de gestão adotado, na prática do processo administrativo fiscal.

Palavras-chave: Processo Administrativo Fiscal. Princípios orientadores. Evolução do pensamento administrativo. Análise organizacional.

* Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil
Mestrado em Administração Pública
FGV/EBAP – 1978/79
E-mail::mzocratto@yahoo.com.br

1. INTRODUÇÃO

O intento do trabalho ora proposto é estudar o contexto organizacional em que se insere o contencioso administrativo tributário da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, mais especificamente a sua 1ª instância. Por que ou para que fazê-lo? Todo o regramento do Processo Administrativo Fiscal - PAF, instituído pelo Decreto 70.235, de 1972, só consegue se viabilizar, só consegue se concretizar no âmbito da ação organizacional da RFB. Estudar o processo administrativo fiscal estatuído pelo Decreto 70.235/72, sem relacioná-lo com a sua prática na Organização RFB, é como analisar a teoria esposada sem confrontá-la com a teoria em uso, isto é, com aquilo que é efetivamente praticado.

Em outros termos, o PAF só se efetiva pela prática da RFB, na qual ele ganha vida propriamente dita. Estudar as concepções vigentes na organização, identificar seus valores, sua cultura e as medidas em que tal ambiente influencia o processo do contencioso administrativo tributário, deve, possivelmente, contribuir para trazer a lume perspectivas de melhoria tanto em nível da organização, de modo geral, como em nível do arranjo estrutural e do funcionamento (da operacionalização) do contencioso. É nessa organização, com sua conformação, com seus valores, com suas concepções, que está inserida a 1ª instância de julgamento do processo administrativo tributário, pois a 2ª instância está fora da estrutura da RFB, embora ainda na estrutura do Ministério da Fazenda.

Assim, estudar o processo administrativo tributário sob a ótica da teoria administrativa, pela lente da teoria organizacional, significa conectar a intenção do legislador ou do formulador de política tributária, com a realidade de sua prática, de sua operacionalização no contexto de uma organização, no caso a RFB.

De um modo geral, percebe-se pelos escritos na área do Direito e mesmo pela sua prática, a pouca interdisciplinariedade nas abordagens de temas que lhe dizem respeito. É o que acentua Alexandre Bernardino Costa:

a especialização do conhecimento gerou graves conseqüências para a forma de racionalidade concebida, pois a fragmentação do saber, onde se sabe cada vez mais de cada vez menos, impossibilita uma percepção do todo. A visão de uma realidade compartimentada, e sobretudo a impossibilidade de comunicação dos campos de conhecimento, na qual, por exemplo, os juristas desconhecem o que fazem os sociólogos ou os cientistas políticos, faz com que o saber gerado torne-se cada vez mais verdadeiro na sua especialidade e cada vez mais falso na sua totalidade.¹

Fazendo uma passagem dessa “leitura” para a instituição Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, pode-se afirmar, com base na vivência de quase 15 anos de vida na Organização que, analogamente, a aludida interdisciplinariedade não é um caráter da RFB. Nela, só há lugar para o “tributário”.

Logo, esse estudo tem a pretensão de suprir essa lacuna ou mesmo corrigir essa impropriedade duplamente: a par de fazer uma discussão que normalmente não é feita na RFB, ou seja, discutir questões não tributárias, no caso questões organizacionais, também amarrá-la com o preconizado para o processo administrativo fiscal.

Os profissionais não liberais passam cerca de 1/3 do seu dia dentro de organizações (na verdade, metade, se considerarmos que 8 horas são reservadas ao sono) ou pelo menos ligados a elas. Estudar essas organizações, a forma como suas características influenciam as pessoas e os processos de trabalho, é imprescindível para melhor compreender o que acontece e como acontece.

Ademais, fazê-lo, estudando a pretendida democratização da relação fisco/contribuinte (esposada pelo regramento definido no Decreto 70.235/72 para o processo administrativo fiscal),

¹ COSTA, 2007, p. 5.

com a sua efetiva prática no âmbito de uma instituição altamente hierarquizada e mesmo autoritária, pode trazer os contornos da influência dos valores da organização no exercício do PAF.

Em síntese, o problema pode ser formulado nos seguintes termos: **“De que modo o modelo organizacional da Receita Federal do Brasil influencia no processo administrativo fiscal?”**

Pretende-se, ao longo do trabalho, verificar a influência do contexto organizacional da RFB – seu modelo de gestão, sua cultura (conjunto de valores e pressupostos *consensuados* ao longo do tempo, etc) – na exercitação do processo administrativo tributário, demarcando em que pontos e em que medida essa influência ocorre e suas respectivas repercussões.

Discutir as questões organizacionais, com a ênfase centrada na função do contencioso administrativo fiscal, torna-se extremamente oportuno, principalmente nesse momento de consolidação da democracia no País. Momento também em que ocorre a fusão da antiga SRF com a Secretaria da Receita Previdenciária, no qual velhos modelos, velhas concepções e velhas práticas têm de ser revistas, para a institucionalização do novo Órgão.

Nessa perspectiva, dois grandes balizamentos teóricos são necessários para alicerçar o trabalho proposto. De um lado, a teoria administrativa/organizacional e sua evolução ao longo do tempo, servindo de referencial para a análise organizacional da RFB. Essa análise se fará contrapondo o arcabouço da teoria administrativa com as práticas que acontecem na dinâmica organizacional da RFB.

Esse estudo deverá ser feito em sentido lato, isto é, na organização como um todo, em seu espectro mais amplo, para que se possa nele encaixar mais à frente, a projeção do contencioso administrativo tributário teorizado no Decreto 70.235/72, em nível de processos de trabalho delineados para lhe dar praticidade.

De outro lado, levantar-se-á o pilar básico do viés jurídico a justificar a existência do processo administrativo fiscal, fincado no direito processual tributário e no próprio direito tributário. Serão identificados e detalhados os conceitos que amparam os princípios fundamentais do direito processual tributário, nos quais, por sua vez, é forjado o corpo teórico do processo administrativo tributário/fiscal.

As duas bases teóricas, a administrativa/organizacional, com a decorrente análise organizacional já descrita, de caráter mais amplo, e a jurídica, com a explicitação dos conceitos de onde emerge o processo administrativo fiscal, serão então relacionadas e correlacionadas com a prática do contencioso administrativo tributário no âmbito da RFB, mais especificamente em sua primeira instância, hoje consubstanciado nas ações desenvolvidas nas Delegacias de Julgamento.

Embora os planos da análise organizacional sejam entrelaçados, pelo menos da maneira aqui concebida, e isto será sempre ressaltado durante o trabalho, pretende-se focar na filosofia de gerenciamento da organização e por conseguinte da primeira instância do contencioso administrativo tributário, como o plano principal do qual os outros emergirão. Serão detalhadas as formas organizacionais que tomou, desde a fase do julgamento sendo feito pelo mesmo órgão lançador, passando pela criação das Delegacias de Julgamento na intencionada busca de maior autonomia e isenção, até chegar à atual forma de colegiado nas mesmas Delegacias de Julgamento. Perguntas fundamentais deverão, então, ser respondidas para que se possam alinhar conclusões que levem ao alcance do objetivo do trabalho (aqui já identificado), tais como:

- como o contencioso está estruturado hoje na RFB?
- que processos de trabalho estão engendrados em seu arranjo organizacional?

- como são gerenciados esses processos de trabalho?
- sobre que base conceptual se alicerça tal modelo?
- em que medida o modelo organizacional exercitado concorre para o alcance dos objetivos do PAF?
- está ele calcado em uma perspectiva teleológica?

A análise a ser empreendida, objetivando responder à questão formulada como “Problema”, far-se-á a partir da confrontação entre o arcabouço teórico existente, com as práticas organizacionais, e mesmo da confrontação entre as teorias esposadas na Organização Receita Federal do Brasil com as teorias em uso, no âmbito geral e particularmente com relação ao contencioso administrativo.

Para isso, a pesquisa se desenvolverá, em regra geral, quanto ao que aqui se denomina “teoria esposada da Organização versus teoria em uso”, em documentos como Regimento Interno, Estrutura Orgânica, Manuais de Procedimentos, Sistemas de Gerenciamento, Normas Internas, instrumentos de aferição de produtividade, etc. Essa pesquisa documental será complementada com relatos e “leituras” do dia-a-dia organizacional, mais especificamente do exercício do contencioso administrativo na Delegacia de Julgamento (1ª instância do PAF), no caso a Delegacia de Julgamento em Belo Horizonte.

Intenta-se focar não apenas na situação atual da organização e do contencioso, mas também em experiências/situações do passado recente, que possam ajudar a explicar o presente. A idéia é, antes de fazer a análise propriamente dita da dinâmica organizacional, encaixando-a no estágio da teoria organizacional em que se encontra, colocar como balizamento para essa análise a evolução do pensamento administrativo, ressaltando seus pontos principais, para então poder demonstrar em que estágio se encontra a organização Receita Federal e o seu contencioso administrativo.

Mantendo o foco principal na filosofia gerencial empreendida na organização, levantar-se-ão os pontos principais do gerenciamento do contencioso na RFB, que atualmente é feito por intermédio de um sistema chamado CP (Controle de Processos).

Na perspectiva de se confrontar a teoria esposada com a teoria em uso na organização, buscar-se-ão os elementos constantes da recém implantada função “Gestão de Pessoas” na estrutura organizacional (sua filosofia, seus valores), como referencial de análise do gerenciamento do contencioso especificamente.

Em resumo, para se responder à questão colocada (**“De que modo o modelo organizacional da Receita Federal do Brasil influencia no processo administrativo fiscal?”**), buscar-se-ão dois grandes balizamentos teóricos: primeiramente, os princípios que regem o PAF, que representam o espírito que dá vida a todo o regramento definido no Decreto 70.235/72; e de outro lado, a teoria organizacional, sua evolução ao longo do tempo, a fundamentar e explicar a roupagem encontrada na operacionalização do contencioso administrativo. Com isso, com dois corpos teóricos de naturezas diferentes, os planos de análise não poderão ser só um, e, forçosamente, deverão ser entrelaçados, em razão da interdisciplinariedade do corpo teórico referencial.

Por que explicitar os princípios? Por que analisar o PAF à luz dos princípios? Avaliar a prática do PAF simplesmente sob a ótica do que estabelece o Decreto 70.235/72, seria uma perspectiva eminentemente operacional, procedimental, que possivelmente só serviria para responder a uma questão diferente: o que está estabelecido no Decreto é seguido na prática do contencioso administrativo? Não é isso o que se pretende neste trabalho.

Outra possibilidade, menos operacional mas ainda diferente do aqui pretendido, seria avaliar o exercício do PAF tão somente em função dos princípios que o norteiam. Seria uma perspectiva mais voltada para o âmbito jurídico, ou seja, voltada para responder à possível

seguinte questão: até que ponto o contencioso administrativo praticado na Receita se coaduna com os princípios conformadores do PAF?

A perspectiva aqui pretendida é mais complexa, pois envolve uma análise do PAF à luz dos princípios que o conformam e também da teoria organizacional. Para isso, será necessário identificar os princípios, historiar a evolução da teoria organizacional e fazer a análise organizacional da Receita e do arcabouço estrutural do seu contencioso administrativo, para ao final se tecer algumas considerações a título de conclusão.

2. O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

O processo, visto em sentido lato como instrumento para a realização do direito material, extrapolando o direito de ação, compreende, em síntese, não apenas o direito de provocar a atuação do Estado, mas também e principalmente o de obter, em prazo moralmente aceitável, uma decisão justa e com potencial de atuar eficazmente no contexto em que se insere. O modelo internacionalmente aceito do processo justo e equo está presente no sistema jurídico brasileiro e funda-se na cláusula geral do devido processo legal.

Tal perspectiva genérica pode e deve ser extrapolada para o processo administrativo fiscal. Concebido com o objetivo do controle da legalidade do ato administrativo, tanto nos processos de exigência de crédito tributário como nos de iniciativa do contribuinte (como por exemplo os processos que ensejam pleitos de restituição/compensação), o PAF deve guiar-se pelos princípios definidos no art. 2º da Lei nº 9.784/99, além dos princípios insculpidos na Constituição de 1988.

Para efeito do que interessa em face do tema proposto, pode-se afirmar que a gênese do PAF encontra-se no lançamento. De acordo com o Código Tributário Nacional - CTN, são três as espécies de lançamento:

- 1) lançamento por declaração;
- 2) lançamento direto ou de ofício;
- 3) lançamento por homologação.

Abstraindo-se de detalhar as espécies de lançamento, deve ser dito que seu conceito é demarcado pelo art. 142 do Código Tributário Nacional, nos seguintes termos:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Dos elementos contidos na conceituação feita pelo CTN, percebe-se que a norma geral e abstrata, para alcançar o pleno teor de juridicidade, requer a edição da norma individual e concreta, que irá produzir efeitos no plano da realidade social. Assim, tal previsão por si só não será suficiente para dar ensejo ao nascimento da relação jurídica tributária e da obrigação tributária e, tampouco, será capaz de disciplinar a conduta intersubjetiva da prestação, a qual o sujeito passivo está obrigado. É necessário que, ocorrendo o evento no mundo fenomênico, seja editada a norma individual e concreta. No dizer de Gilberto de Ulhoa Canto:

A obrigação tributária deriva, necessariamente, da lei. Esta cria encargos impessoais, que dependem, para se corporificar, de uma ou diversas operações, destinadas a apurar se aquela circunstância definida pelo

*legislador como hábil a gerar um ônus tributário, está materializada em certo sujeito passivo, em que medida, e correspondendo a que gravame objetivo.*²

Ao conceituar o lançamento da forma exteriorizada no art. 142, o CTN identifica uma série de elementos a serem concatenados na produção da norma individual e concreta. Dessa maneira, ocorrido o fato gerador e sendo este verificado pela autoridade fiscal, traduzir-se-á no efetivo exercício do dever de constituição do crédito tributário, determinando a matéria tributável, a apuração do quantum devido, a identificação do sujeito passivo e a obrigação a ser cumprida.

Independente da espécie de lançamento, o auto de infração e a notificação de lançamento consubstanciam tanto o ato de aplicação da norma do tributo quanto o ato de aplicação de penalidade. No entanto, deve-se ser lembrada a lição de Aliomar Baleeiro:

*[...] auto de infração não é lançamento, mas pode conter lançamento do tributo. Não obstante, necessariamente, tal ato procedimental conterá ato de individualização e concreção de norma sancionatória, isoladamente (se o contribuinte descumprir apenas um dever acessório) ou em conjugação com a aplicação de norma tributária que disciplina a cobrança de tributo (se o obrigado deixou de pagar o tributo devido).*³

Constituído o crédito tributário e cientificado o sujeito passivo, o que caracteriza a primeira fase do processo administrativo fiscal (de natureza inquisitorial e investigatória), pode ser deflagrada a sua segunda fase (contenciosa, de natureza processual), com a divergência por parte do contribuinte manifestada por intermédio da impugnação ao lançamento, estabelecendo o contraditório.

² CANTO, 1963. v. 1. p. 171.

³ BALEEIRO, 1999. p. 789.

No âmbito federal, o processo administrativo tributário federal é regido pelo Decreto Federal nº 70.235, de 6 de março de 1972 (e alterações posteriores), sendo recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com status de lei ordinária.

A par de se constituir como instrumento de controle, especialmente do lançamento, o PAF incorporou a dimensão de garantia dos direitos do cidadão/contribuinte fincada no texto constitucional de 1988, quando se viu assegurado o processo administrativo fiscal como instrumento de harmonização da relação fisco/contribuinte.

No capítulo dedicado aos Direitos e Garantias Fundamentais, a Constituição Federal, em seu art.5º, LV, assegura a ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes. Observe-se que a segurança mencionada no art. 5º, inciso LV da CF/88 é a segurança jurídica que repousa na igualdade de tratamento a todos os cidadãos, e aos contribuintes em especial, nas relações processuais com a administração.

No plano infraconstitucional, o arcabouço normativo se encontra na Lei nº 9.784/99, a qual informa, junto com os princípios constitucionais, a operacionalização do processo administrativo, além de lançar luzes quanto à interpretação da legislação. Nessa linha, a Lei Federal nº 9.784/99 procurou arrolar, no seu artigo 2º, os princípios que orientam a Administração Pública e que são refletidos no âmbito do processo administrativo.

Em resumo, o ensinamento de Odete Medauar enfeixa bem o significado e a importância do processo administrativo, que iremos tratar nesse trabalho com a explicitação de sua base conceptual e os procedimentos a ele relativos:

Na concepção atual, o processo administrativo configura meio de atendimento de requisitos de validade do ato administrativo. Além disso, propicia o conhecimento do que ocorre antes que o ato faça repercutir, sobre os indivíduos, os seus efeitos, permitindo verificar, por conseguinte, como se realiza a tomada de decisões; e assim contribui para conferir-lhe maior grau

de objetividade. Como contraponto à visão do ato, se tem uma visão dinâmica, pois se focaliza o ato no seu “formar-se” e nos seus vínculos instrumentais.⁴

3. O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL NO ÂMBITO FEDERAL

O processo administrativo tributário federal, no qual estão contidos as impugnações (e também as manifestações de inconformidade, no caso de direito creditório) e recursos utilizados na busca de equacionamento administrativo das lides tributárias, encontra-se balizado pelo ordenamento do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Não obstante, deve-se levar em conta que o processo administrativo fiscal é espécie do processo administrativo, por conseguinte incidindo sobre ele, subsidiariamente, as normas da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

Para efeito didático e em uma perspectiva mais abrangente de junção da fase inquisitorial e investigatória com a contenciosa, o processo administrativo fiscal pode ser desdobrado em cinco etapas: a do início do procedimento, a da defesa, a do julgamento em primeira instância, a do julgamento em segunda instância e a do julgamento em instância especial.

A primeira etapa refere-se ao início do procedimento fiscal e, não resultando contestação da exigência de crédito tributário, não se instaura o processo administrativo fiscal propriamente dito, ou seja, o contencioso ou o contraditório.

De acordo com o art. 7º do Decreto nº 70.235, de 1972, o procedimento fiscal tem início: com o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificando o sujeito

⁴ MEDAUAR, 2003. p. 479.

passivo da obrigação tributária; com a apreensão de mercadorias, documentos ou livros; com o começo de despacho de mercadoria importada.

Deve ser destacado que, nos termos do art. 7º precitado, o início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo, e tendo os atos e termos validade por sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período com qualquer ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos. Encerrado o prazo de sessenta dias, o contribuinte readquire a espontaneidade para todos os efeitos legais. Intimado da exigência, o contribuinte tem 30 (trinta) dias para pagar ou impugnar. Impugnando a exigência, instaura-se a fase litigiosa, ou seja, o PAF propriamente dito.

Na etapa de julgamento em primeira instância, a apreciação da impugnação é realizada pelas Turmas de Julgamento das Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJ) – colegiado de até sete membros – que decidem a controvérsia a partir do voto do relator, buscando fazer um entendimento entre os fatos narrados no âmbito da exigência fiscal, os argumentos e provas trazidos pelo contribuinte e a base legal do lançamento. Em princípio, não se objetiva investigar os fatos, mas a aplicação da norma legal aos fatos.

No entanto, para firmar sua convicção e objetivando atender o princípio da verdade material, o julgador (o relator e/ou a Turma) poderá determinar a realização de diligências ou perícias.

Na etapa do julgamento em segunda instância, a apreciação dos recursos voluntários, quando a decisão de primeira instância for contrária, total ou parcialmente, ao contribuinte, e de ofício, quando a decisão for favorável ao contribuinte, exonerando-o de determinada quantia, cabe aos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, atualmente em número de três. Os Conselhos de Contribuintes são divididos em Câmaras, colegiado composto por oito

conselheiros titulares e de até seis conselheiros suplentes, paritariamente, por quatro representantes do fisco e quatro representantes dos contribuintes.

A última etapa de julgamento se dá no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em face de recurso voluntário interposto pelo Procurador da Fazenda Nacional contra decisão não unânime das Câmaras dos Conselhos de Contribuintes, quando contrária à lei ou a evidência de prova. E ainda, de recurso especial interposto pelo Procurador da Fazenda Nacional ou pelo sujeito passivo, no caso de decisão que der a lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara de Conselho de Contribuintes ou a própria CSRF.

4. PRINCÍPIOS ORIENTADORES DO PAF

Os princípios, lato sensu, originam-se do processo de interpretação e aplicação do Direito pelo intérprete, a partir do texto legal. A doutrina é profícua em sua conceituação. A título de exemplo tem-se, na fala de José Roberto Vieira:

Num sistema jurídico, o repertório é composto por normas, que, encetando relações entre si, agrupam-se em derredor de outras normas, pelas quais foram atraídas, seduzidas e presas, naquela “reação centrípeta” de que fala PAULO DE BARROS CARVALHO. Essas normas que compõem de modo especial a estrutura do sistema, exibindo excepcional vigor aglutinante, são os princípios.⁵

Já no entendimento de Humberto Ávila:

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessárias à sua promoção.⁶

⁵ VIEIRA, 2000, v. 33, p. 53-64.

⁶ ÁVILA, 2005, p. 78-79.

Assim, em função do seu caráter genérico e de sua incidência nos mais diversos contextos normativos, os princípios aportarão perspectivas para a interpretação das normas constitucionais e infraconstitucionais, vinculando o legislador e o aplicador do Direito.

4.1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DO PAF

No âmbito constitucional, o PAF lança âncoras nos artigos 5º e 37. O art. 5º da CF/88 aporta ao processo administrativo de modo geral e, por consequência, ao PAF, o princípio do devido processo legal, do qual decorrem os princípios da ampla defesa e do contraditório. Por seu turno, estão contidos no art. 37 da Constituição os princípios da legalidade, isonomia, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, os quais orientam a administração pública como um todo.

● **Princípio do devido processo legal: ampla defesa e contraditório.**

É considerado o princípio fundamental do processo, por alicerçar os demais princípios. A respeito disso, José Afonso da Silva observou:

O princípio do devido processo legal entra agora no Direito Constitucional positivo com um enunciado que vem da Magna Carta inglesa: ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal (art. 5º, LIV). Combinado com o direito de acesso à Justiça (art. 5º, XXXV) e o contraditório e a plenitude da defesa (art. 5º, LV), fecha-se o ciclo das garantias processuais. Garante-se o processo, e "quando se fala em 'processo', e não em simples procedimento, alude-se, sem dúvida, a formas instrumentais adequadas, a fim de que a prestação jurisdicional, quando entregue pelo Estado, dê a cada um o que é seu, segundo os imperativos da ordem jurídica. E isso envolve a garantia do contraditório, a plenitude do direito de defesa, a isonomia processual e a bilateralidade dos atos procedimentais, conforme autoriza a lição de Frederico Marques⁷

⁷ SILVA, 1995. p. 432-433.

Forjados nos incisos LV e LIV do artigo 5º da CF de 1988, a ampla defesa e o contraditório se inserem no rol dos direitos e garantias fundamentais. O devido processo legal, na leitura de Alberto Xavier, “*implica para o particular, em princípio, o direito de conhecer os fatos e o direito invocado pela autoridade, o direito de ser ouvido pessoalmente e de apresentar provas e, ainda, de confrontar as posições dos adversários (confrontation and cross-examination)*”.⁸

A Constituição Federal assegura, aos litigantes em geral, tanto na esfera administrativa quanto judicial, o direito à defesa, com os meios a ela inerentes. Ao mencionar o Princípio da Ampla Defesa, na verdade está se tratando dos meios para isso necessários, dentre eles, assegurar o acesso aos autos, possibilitar a apresentação de razões e documentos, produzir provas testemunhais ou periciais e conhecer os fundamentos e a motivação da decisão proferida.

Em resumo, no ensinamento de Egon Bockmann Moreira:

*Assim, o princípio do contraditório não trata apenas do “direito à prova”, mas é garantia de participação processual como pressuposto de validade de toda a atividade instrutória. Participação, essa, compreendida em sentido amplíssimo. Ou seja, integralidade de manifestações processuais (verbais e escritas) oferecidas pelas partes integra o exercício do contraditório – quanto à possibilidade de sua apresentação, dever de intimação da parte adversa e necessidade de serem integralmente apreciadas.*⁹

● Princípio da Legalidade.

Pelo Princípio da Legalidade, tem-se que administração pública é uma atividade que se desenvolve debaixo, na forma e nos limites da lei e com o objetivo de atingir os fins assinalados por ela.

⁸ XAVIER, 2005. p. 7.

⁹ MOREIRA, 2000. p. 233.

É sempre necessária a previsão legislativa como condição de validade de uma atuação administrativa. Porém, é essencial que tenham efetivamente acontecido os fatos aos quais a lei estipulou uma consequência. Está totalmente superado o entendimento segundo o qual a discricionariedade que a lei confere ao agente legitima qualquer conduta e impede o exame pelo Poder judiciário.

O Princípio da Legalidade não pode ser entendido como um simples cumprimento formal das disposições legais. Ele não se coaduna com a mera aparência de legalidade, mas, ao contrário, requer uma atenção especial para com o espírito da lei e para com as circunstâncias do caso concreto.

Conforme Celso Antônio Bandeira de Mello:

O princípio da legalidade contrapõe-se, portanto, e visceralmente, a quaisquer tendências de exacerbação personalista dos governantes. Opõe-se a todas as formas de poder autoritário, desde o absolutista, contra o qual irrompeu, até as manifestações caudilhescas ou messiânicas típicas dos países subdesenvolvidos. O princípio da legalidade é o antídoto natural do poder monocrático ou oligárquico, pois tem como raiz a idéia de soberania popular, de exaltação da cidadania.¹⁰

● Princípios da Impessoalidade/Isonomia

Devidamente explicitado no Art. 37 da Carta Magna, o Princípio da Impessoalidade sedimenta-se concomitantemente no Art. 5º da CF/88, cujo caput prescreve que “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, ...”.

¹⁰ BANDEIRA DE MELLO, 2005. p. 71-72.

No processo administrativo, diferentemente do judicial, o Estado é, ao mesmo tempo, parte e juiz, evidenciando, de início, uma desigualdade fundamental. Mas essa desigualdade deve ser compensada por uma atuação que seja a mais isenta possível na condução do processo, tendo como norte a igualdade entre as partes. Um requisito básico e fundamental para isso é assegurar ao administrado/contribuinte/cidadão que postula ou se defende perante o Estado, um tratamento que não o coloque em posição subalterna.

Na instrução e na decisão do processo administrativo, a autoridade pública disso incumbida deve zelar pela maior igualdade possível entre as partes, inclusive dentro das possibilidades, compensando eventuais desigualdades, em busca de uma solução legal e justa.

● Princípio da Moralidade.

A Constituição Federal elegeu como um de seus princípios fundamentais a moralidade como um todo, abrindo o caminho para a superação da impunidade que sempre habitou no seio da Administração Pública, podendo-se confiar em uma nova ordem administrativa baseada na confiança, na boa-fé, na honradez e na probidade.

O Princípio da Moralidade pública contempla a determinação jurídica da observância de preceitos éticos produzidos pela sociedade, variáveis segundo as circunstâncias de cada caso.

É possível zelar pela moralidade administrativa, por meio da correta utilização dos instrumentos para isso existentes na ordem jurídica, entre os quais merece posição de destaque exatamente o processo administrativo, pela extrema amplitude de investigação que nele se permite, chegando mesmo ao mérito do ato ou da decisão, ao questionamento de sua oportunidade e conveniência.

- Princípio da Publicidade.

De aplicação à Administração Pública como um todo, garante no Processo Administrativo Fiscal que os atos processuais possam ser conhecidos por todos, mesmo por aquele que não seja parte do processo. É de sua observação o preceito de que as sessões de julgamento na 2ª instância (Conselho e Câmara Superior de Recursos Fiscais) são públicas, sendo os acórdãos publicados no Diário Oficial da União.

Nessa linha de raciocínio, os atos praticados pelos agentes administrativos, como regra geral, não devem ser sigilosos. Portanto, salvo as ressalvas legalmente estabelecidas e as decorrentes de razões de ordem lógica, o processo administrativo deve ser público, assim acessível ao público em geral, não apenas às partes envolvidas.

- Princípio da Eficiência.

A Emenda Constitucional nº 19/88 acrescentou o Princípio da Eficiência aos demais princípios originariamente previstos no art. 37 da Constituição Federal. Obviamente, este princípio já estava implícito mas ao torná-lo explícito, demonstrou-se a importância que o mesmo passou a ter.

Em termos práticos, deve-se considerar que, quando mera formalidade burocrática for um empecilho à realização do interesse público, o formalismo deve ceder diante da eficiência. Dessa forma, é preciso superar concepções puramente burocráticas ou meramente formalísticas, dando maior ênfase ao exame da legitimidade, da economicidade e da razoabilidade, em benefício da eficiência.

Não obstante a sua gênese constitucional, a prática da administração pública brasileira tem evidenciado a sua não observância. Como retratado amiúde pela mídia em geral, o volume de

processos aguardando julgamento, tanto no âmbito judicial quanto no administrativo, coloca em xeque a sua efetiva aplicação.

4.2 PRINCÍPIOS INFRACONSTITUCIONAIS DO PAF

Embora o PAF seja, em nível Federal, disciplinado pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, a aplicação subsidiária da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 (que regula o Processo Administrativo de modo geral no âmbito da Administração Pública Federal), prevista em seu art. 69, faz com que os princípios delineados em seu art. 2º também alberguem o Processo Administrativo Fiscal. Destacam-se, além dos de índole constitucional, já vistos, os princípios da finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, segurança jurídica, interesse público e verdade material.

Deve-se levar em conta, portanto, que o processo administrativo fiscal é espécie do processo administrativo, e por conseguinte estará incidindo sobre ele, subsidiariamente, as normas da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

● Princípio da Finalidade.

Intimamente ligado ao Princípio da Legalidade, determina à Administração Pública uma atuação/interpretação à luz do espírito com que a lei foi concebida.

Segundo o Princípio da Finalidade, a norma administrativa deve ser interpretada e aplicada da forma que melhor garanta a realização do fim público a que se destina.

Deve-se ressaltar que o que explica, justifica e confere sentido a uma norma é precisamente a finalidade para a qual foi concebida. A partir dela é que se compreende a racionalidade que lhe presidiu a edição. Logo, é na finalidade da lei que reside o critério norteador de sua correta aplicação, pois é em nome de um dado objetivo que se confere competência aos agentes da Administração.

É preciso examinar à luz das circunstâncias do caso concreto, se o ato em exame atendeu ou concorreu para o atendimento do específico interesse público, almejado pela previsão normativa genérica.

● Princípio da Motivação.

De lastro constitucional (arts. 1º e 5º, inciso XXXV), mas também lastreando-se no Princípio do Devido Processo Legal, o Princípio da Motivação determina que a autoridade administrativa deve apresentar as razões que a levaram a tomar uma decisão, fundamentando seus atos.

A motivação é uma exigência do Estado de Direito, ao qual é inerente, entre outros direitos dos administrados, o direito a uma decisão fundamentada, justificada, motivada, com explicitação das suas razões. Sem a explicitação dos motivos torna-se difícil inquirir, sopesar ou avaliar a correção daquilo que foi decidido. Por isso, é essencial que se apontem os fatos, as inferências feitas e os fundamentos da decisão.

Especificamente no que concerne ao processo administrativo, o inciso VII do parágrafo único do art. 2º da Lei 9.784/99 explicita que deverá se ter sempre em vista os critérios de “indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão”.

- Princípio da Razoabilidade.

O Princípio da Razoabilidade é uma diretriz de senso comum, ou mais exatamente, de bom-senso, aplicada ao Direito. Esse bom-senso jurídico se faz necessário à medida em que as exigências formais, que decorrem do Princípio da Legalidade, tendem a reforçar mais o texto das normas do que o seu espírito.

Significa estabelecer a relação entre critério e medida, ou seja, a relação da norma com o contexto da sua aplicação. Conforme Humberto Ávila:

[...] a razoabilidade serve de instrumento metodológico para demonstrar que a incidência da norma é condição necessária mas não suficiente para sua aplicação. Para ser aplicável, o caso concreto deve adequar-se à generalização da norma geral. A razoabilidade atua na interpretação das regras gerais como decorrência do princípio da justiça.¹¹

- Princípio da Proporcionalidade.

O Princípio da Proporcionalidade objetiva coibir excessos desarrazoados, por meio da aferição da compatibilidade entre os meios e os fins da atuação administrativa, evitando restrições desnecessárias ou abusivas. Exige que se conheça o fim almejado para que se possa identificar as opções de caminhos/soluções para alcançá-lo.

Por força deste princípio, não é lícito à Administração Pública valer-se de medidas restritivas ou formular exigências aos particulares além daquilo que for estritamente necessário para a realização da finalidade pública almejada.

Busca-se, assim, a adequação entre os meios e os fins, vedando-se a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público. É nesse sentido o ensinamento de Humberto Ávila:

¹¹ Ibid., p. 142.

Um meio é adequado se promove o fim. Um meio é necessário se, dentre todos aqueles meios igualmente adequados para promover o fim, for o menos restritivo relativamente aos direitos fundamentais. E um meio é proporcional, em sentido estrito, se as vantagens que promove superam as desvantagens que provoca. A aplicação da proporcionalidade exige a relação de causalidade entre meio e fim, de tal sorte que, adotando-se o meio, promove-se o fim.¹²

● Princípio da Segurança Jurídica.

De índole constitucional, consagra-se explicitamente no art. 2º, parágrafo único, inciso XIII, da Lei 9.784/99, o qual estabelece que nos processos administrativos serão observados critérios de “*interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação*”.

Com isso estabelece-se a garantia legal da irretroatividade de nova interpretação de um texto legal, ficando precluso o direito da Administração aplicá-la a fatos anteriores.

● Princípio da Informalidade.

O Princípio da Informalidade ou do formalismo moderado consagra que, dentro da lei, pode haver dispensa de algum requisito formal sempre que a ausência não prejudicar terceiros nem comprometer o interesse público. Um direito não pode ser negado em razão da inobservância de alguma formalidade instituída para garanti-lo, desde que o interesse público almejado tenha sido atendido.

Esse Princípio pode ser vislumbrado e extraído dos incisos VIII e IX do parágrafo único do art. 2º da Lei 9.784/99, os quais objetivam estabelecer que as formalidades existentes no âmbito do processo administrativo sejam de ordem a não extrapolar o “adequado grau de certeza,

¹² ÁVILA, op. cit., p. 146.

segurança e respeito aos direitos dos administrados”. Em resumo, as questões formais não devem se superpor aos fins.

- Princípio da Oficialidade.

Por força do Princípio da Oficialidade, a autoridade competente para decidir tem também o poder/dever de inaugurar e impulsionar o processo, até que se obtenha um resultado final conclusivo e definitivo, pelo menos no âmbito da Administração Pública.

Diante do fato de que a administração pública tem o dever elementar de satisfazer o interesse público, ela não pode, para isso, depender da iniciativa de algum particular.

O princípio da oficialidade se revela pelo poder de iniciativa para instaurar o processo, na sua instrução e na revisão de suas decisões, inerente à Administração Pública. Por isso, tais ações independem de expressa previsão legal.

A Administração Pública tem o dever de dar prosseguimento ao processo, podendo, por sua conta, providenciar a produção de provas, solicitar laudos e pareceres, enfim, fazer tudo aquilo que for necessário para que se chegue a uma decisão final conclusiva.

- Princípio da Verdade Material.

No processo administrativo, o julgador deve sempre buscar a verdade, ainda que para isso tenha que se valer de outros elementos além daqueles trazidos aos autos pelos interessados.

A autoridade administrativa competente não fica obrigada a restringir seu exame ao que foi alegado, trazido ou provado pelas partes, como ocorre na via judicial, podendo e devendo buscar todos os elementos que possam contribuir para firmar sua convicção. E claro, sem os

excessos ou preciosismos que firam a objetividade ou que desconsiderem a relação benefício/custo.

- Princípio da Dupla Instância.

As decisões administrativas, inclusive e principalmente aquelas proferidas no processo, podem conter equívocos. Daí a necessidade de que as condutas estatais submetam-se a duplo exame, porque a oportunidade de se haver uma segunda análise propicia uma melhor conclusão e maior segurança para o interessado e para a sociedade. Essa possibilidade de reexame da decisão retira o arbítrio de quem decide e obriga que a decisão proferida seja devidamente fundamentada e motivada, dando ensejo à possibilidade de controle, inclusive judicial, sem o qual não existe o chamado Estado de Direito.

No âmbito do PAF, está prevista no Decreto 70.235/72 a existência de duas instâncias de julgamento, sendo a primeira no âmbito das Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJ) e a segunda, de competência dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda e, em grau de reexame, à instância especial, pelo crivo da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

5. A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO PENSAMENTO ADMINISTRATIVO

O marco inicial da história do pensamento administrativo se dá no princípio do século passado, com a sistematização das idéias que vieram a conformar o que se denominou de Escola Científica ou Escola Clássica da Administração.

No entanto, as concepções que embasaram as primeiras perspectivas no campo da Administração, vieram de séculos anteriores, como bem ilustra Prestes Mota:

No século XVII, Descartes nega todo o conhecimento recebido e salienta o poder da razão para resolver qualquer espécie de problema. É a substituição do tradicional pelo racional. No século XVIII, o Racionalismo atinge seu apogeu para ser, no século seguinte, aplicado às ciências naturais e finalmente às ciências sociais.”¹³

Sedimentadas neste raciocínio, essas escolas de pensamento tiveram como lastro histórico a revolução industrial com as invenções tecnológicas que se deram a partir dos séculos XVIII e XIX, precipitando uma verdadeira revolução social, em que as pessoas saíam em massa do campo para as áreas urbanas, objetivando o trabalho fabril. O advento e a consolidação das fábricas vieram acompanhados da necessidade de se estruturar o trabalho de forma racional. Daí nasceram as primeiras idéias que compuseram a Escola Científica.

O primeiro grande nome a formatar suas idéias nesse campo foi o engenheiro americano Frederick Taylor (1856-1915), cujo enfoque essencial era o de diminuir as perdas de tempo no processo produtivo, por intermédio de fases/etapas rigidamente cronometradas, com ênfase no controle dos trabalhadores. O homem era visto no ideário de Taylor e da Escola Científica em geral como mais um dos fatores de produção e, por sua natureza indolente, deveria ser controlado para que não houvesse interferências no processo produtivo.

Outro nome de peso na Escola Clássica foi o francês Henry Fayol (1841-1925), também engenheiro, que definiu as funções da administração: planejar, organizar, coordenar, comandar e controlar.

Kleber Nascimento define bem o escopo desta Escola de Pensamento:

¹³PRESTES MOTTA, 1986, p.3

Com efeito, o esforço dos pioneiros concentrou-se no desenvolvimento de regras, logo erigidas em princípios, referentes ao arranjo mais adequado das peças do sistema de produção, dentre os quais se incluía o homem. O laboratório em que se aplicaram tais ‘princípios’ foi de um tipo apenas: a fábrica. A profissão dominante, ou melhor, exclusiva, era a engenharia. A orientação filosófica da chamada Administração Científica era a de que há sempre uma melhor maneira de fazer alguma coisa (the one best way). Finalmente, o nível organizacional em que se concentraram esses estudiosos, à exceção de Fayol, foi também idêntico: o de operação ou execução em condições de reduzida ou nenhuma autonomia decisória.¹⁴

Como contraponto à Administração Científica, surgiu, a partir dos anos 20 do século passado, a chamada Escola de Relações Humanas, lastreada pelo desenvolvimento das ciências humanas, mais especificamente da Psicologia e da Sociologia aplicada às organizações. O foco sai da estrutura, das tarefas e do controle rígido, para as pessoas.

Na perspectiva da psicologia aportando contribuições às organizações, o nome a se destacar é o de Mary Parker Follet. No sentido de entender um pouco do seu pensamento, necessário se faz reproduzir citação de seu primeiro livro, “The New State”, de 1920, pág. 271, referenciado por Beatriz Wahrlich:

*A verdadeira autoridade é inerente a um verdadeiro todo. O indivíduo é soberano de si próprio na medida em que seja capaz de harmonizar os elementos heterogêneos de sua natureza. Duas pessoas são soberanas de si próprias no limite de sua capacidade de se constituírem numa só. Um grupo será soberano sobre si mesmo na medida em que, de vários ou muitos, seja capaz de formar uma unidade. Um Estado somente é soberano quando tem o poder de criar uma unidade na qual todas as outras estejam contidas. Soberania é o poder decorrente da consciência de uma completa interdependência de todos.*¹⁵

Ainda dentro do que se pode chamar de Escola de Relações Humanas, a primeira grande contribuição da sociologia se deu com Elton Mayo, fundamentalmente a partir das experiências em Hawthorne (bairro de Chicago), no final dos anos 20, feitas por professores da Universidade de Harvard na fábrica de equipamentos telefônicos da Western Electric. Essas pesquisas

¹⁴ NASCIMENTO, 1972, p. 15

¹⁵ WAHRLICH, 1972, p. 47

deslocaram o foco do indivíduo para o grupo, procurando estudar o efeito de algumas variáveis como iluminação, calor, fadiga, layout, sobre a produtividade.

Na síntese de Prestes Mota, o modelo de “homo social” que a Escola de Relações Humanas desenvolveu para substituir o “homo economicus” da Escola Clássica, apresenta três características principais:

- a) o homem é apresentado como um ser cujo comportamento não pode ser reduzido a esquemas simples e mecanicistas;*
- b) o homem é, a um só tempo, condicionado pelo sistema social e pelas demandas de ordem biológica;*
- c) em que pesem as diferenças individuais, todo homem possui necessidades de segurança, afeto, aprovação social, prestígio e auto-realização.¹⁶*

O resultado das experiências em Hawthorne é resumido da seguinte forma por Kleber Nascimento:

A conclusão central dessas experiências, famosas na literatura sobre Administração, foi a de que produtividade e relações humanas estão definitivamente associadas. A partir daí, as pesquisas têm-se concentrado não mais na influência de fatores físicos, mecânicos, mas de fatores psicossociais sobre a produtividade. Portanto, a maximização do desempenho individual exigiria que se criassem condições para que o indivíduo se sentisse integrado à organização, através do desenvolvimento de liderança adequada e de coesão grupal.¹⁷

Uma evolução à Escola de Relações Humanas traduziu-se no conjunto de idéias a que se denominou “behaviorismo”. Tendo como expoente máximo Herbert Simon, a contribuição mais efetiva dessa corrente de pensamento foi a utilização da sociologia na interpretação dos problemas administrativos. Na síntese de Prestes Mota:

O behaviorismo, embora extremamente preocupado com o aspecto racional do comportamento humano, rejeita o modelo simplista do ‘homo economicus’, no qual se baseia a Escola de Administração Científica. Nessa sua reformulação, não adota a posição limitada da Escola de Relações Humanas, que apenas

¹⁶ PRESTES MOTTA, op. Cit., p. 23

¹⁷ NASCIMENTO, op. cit., p. 15

*introduz o elemento humano, dotado de sentimentos e motivos, mas vai além, dando especial atenção à propriedade humana da adaptabilidade.*¹⁸

Na célebre obra “Teoria das Organizações”, de James G. March e Herbert A. Simon, publicada originariamente em inglês em 1958, os autores resumem bem, a título de conclusão, a evolução do pensamento administrativo até então:

*O estudo das organizações, no primeiro quarto deste século, era geralmente dominado pelo ponto de vista da gerência científica; no segundo quarto, pelos interesses de prisms geralmente intitulados de relações humanas. No primeiro caso, os agentes humanos nas organizações eram olhados primacialmente como instrumentos que podiam ser descritos em termos de algumas poucas propriedades fisiológicas e outras propriedades psicológicas elementares. No segundo caso, os agentes humanos eram dotados de sentimentos e motivos, mas relativamente pouca atenção se dava às suas propriedades como seres adaptativos, racionais. Nossa análise da cognição enquadra-se num esboço mais amplo de uma teoria de organização, que visa, não a substituir, mas suplementar aquelas orientações mais antigas.*¹⁹

Surge ainda, na década de 50, uma nova corrente de pensamento como corolário do antagonismo entre a Escola Clássica e a Escola de Relações Humanas, denominada estruturalismo. O foco, então, muda para análise das organizações, edificando uma nova visão de homem: o homem organizacional.

Rompendo com os pensamentos anteriores, inclusive com os behavioristas, esse desengajamento foi assim descrito por Prestes Mota:

Tal ruptura caracterizou-se nas obras de alguns estruturalistas por uma crítica violenta a uma ideologia que parece encarar o conflito social como patológico e que em seu caráter marcadamente prescritivo e paternalista traz a legitimação da manipulação dos empregados. Assim, a tão decantada participação nas decisões, teoricamente atingível através de discussões ‘democráticas’, é, na verdade, uma forma de fazer com que os subordinados acatem decisões previamente tomadas, em função de uma ilusão de participação e de decidir em assuntos absolutamente indiferentes para a alta cúpula administrativa. Note-se bem que a crítica não se dirige à participação

¹⁸ PRESTES MOTTA, op. cit., p. 40

¹⁹ MARCH; SIMON, 1975, p. 290

*nas decisões, mas sim ao seu caráter ilusório no quadro de referências de relações humanas.*²⁰

Esse movimento tem em sua gênese as idéias de Max Weber, mais especificamente em seu modelo de burocracia ideal, cujas características principais são: autoridade racional-legal (autoridade baseada nas regras estabelecidas por um regulamento), hierarquia, impessoalidade e meritocracia.

Uma boa síntese para compreensão da mudança de foco feita pelo estruturalismo pode ser dada por um de seus principais teóricos, Amitai Etzioni, que afirma no início do capítulo intitulado “Na direção de uma teoria de organização” do seu livro *Organizações Complexas*:

*“Encontrar equilíbrio entre os elementos racionais e não racionais do comportamento humano constitui um ponto principal da vida, da sociedade e do pensamento modernos. Constitui também o problema central da teoria organizacional [...]. A questão básica é saber a melhor forma de coordenar as atividades humanas, a fim de compor uma unidade altamente racional e, ao mesmo tempo, manter a integração social, as responsabilidades normativas dos participantes e sua motivação para participação.”*²¹

A ênfase nos Recursos Humanos retorna mais forte sob o rótulo de Teoria Comportamental, a partir do final dos anos 50, anos 60 e 70, culminando com a elaboração de um bom número de trabalhos de vários autores com destaque centrado no desenvolvimento planejado das organizações. Esse corpo teórico recebeu, então, o nome de Desenvolvimento Organizacional (D. O.).

As conceituações de D. O. foram as mais diversas, dependendo do autor. Para Friedlander e Brown (1974, pg. 314), citado por Fernando Achilles, D. O. é uma metodologia “*para facilitar mudanças e desenvolvimento: em pessoas (p. ex. estilos, valores, capacidades), em tecnologias*

²⁰ PRESTES MOTTA, op. cit., p. 55-56

²¹ ETZIONI, 1976, p. 15

(p. ex. maior simplicidade ou complexidade) e em processos e estruturas organizacionais (p. ex. relacionamentos, papéis)”.²²

Na definição de Fernando Achilles de Faria Mello, “*D. O. é um processo de mudanças planejadas em sistemas sócio-técnicos abertos, visando aumentar a eficácia e a saúde da organização, para assegurar o crescimento mútuo da empresa e seus empregados*”.²³

No geral, os diversos conceitos e metodologias de D. O. envolvem basicamente quatro variáveis: o meio ambiente, a organização, o grupo social e o indivíduo.

Intimamente ligada ao D. O., a Teoria Geral dos Sistemas, concebida pelo biólogo alemão Ludwig von Bertalanffy, teve ampla receptividade na Teoria Geral de Administração. Segundo Idalberto Chiavenato, isso se deu em razão de dois aspectos básicos:

- por um lado, face à necessidade de uma síntese e uma integração maior das teorias que a precederam, esforço tentado com considerável sucesso pela aplicação das ciências do comportamento ao estudo da organização desenvolvido pelos behavioristas;

*- por outro lado, a matemática, a economia, a cibernética, de um modo geral, e a tecnologia da informação de um modo especial, vieram trazer imensas possibilidades de desenvolvimento e operacionalização das idéias que convergiam para uma teoria de sistemas aplicada à administração.*²⁴

Entre outros autores, a Teoria de Sistema Aberto influenciou Talcott Parsons, cujo pensamento concebeu o modelo funcionalista para as organizações. No conceito do “homem funcional”, o indivíduo exerce um papel na organização, interagindo com os seus demais componentes, no contexto de um sistema aberto. A organização, nessa perspectiva, como um sistema aberto, recebe insumos do ambiente, processando-os e transformando-os em produtos.

²² MELLO, 1978, p. 23

²³ MELLO, 1978, p. 23

²⁴ CHIAVENATO, 1979, p. 279

Outros modelos foram desenvolvidos com base na teoria de sistemas, devendo ser destacado o modelo sociotécnico de Tavistock (Instituto de Relações Humanas de Tavistock, Inglaterra). Segundo Prestes Mota:

*A grande mensagem do modelo de Tavistock parece ser a de que a organização eficiente precisa levar em conta tanto as importações que o subsistema social faz do ambiente, isto é, valores e aspirações, como também as que faz o subsistema técnico, ou seja, matérias-primas, equipamentos etc.*²⁵

O desenvolvimento de sistemas abertos deu azo a uma nova abordagem que se denominou Teoria Contingencial, focando a análise organizacional no ambiente circundante das organizações. O conceito de “homem funcional” dá lugar ao conceito de “homem complexo”. Chiavenato conceitua esse novo pensamento da seguinte forma:

*Somente com a Teoria da Contingência é que ocorre o deslocamento da visualização de dentro para fora da organização: a ênfase é colocada no ambiente e nas demandas ambientais sobre a dinâmica organizacional. A abordagem contingencial salienta que são as características ambientais que condicionam as características organizacionais. É no ambiente que se pode localizar as explicações causais das características das organizações. Assim, não há uma única melhor maneira (the best way) de se organizar. Tudo depende das características ambientais relevantes para a organização. Os sistemas culturais, políticos, econômicos, etc. afetam intensamente as organizações ao mesmo tempo em que estão intimamente relacionados em uma dinâmica interação com cada organização. As características organizacionais somente podem ser entendidas mediante a análise das características ambientais com as quais aquelas se defrontam.*²⁶

Um grande número de perspectivas/metodologias se seguiram à Teoria da Contingência. Algumas bem efêmeras, melhor qualificadas como modismos. Qualidade Total, Reengenharia, Downsizing, entre outras perspectivas, marcaram a passagem de obras mais teóricas e mais reflexivas, para uma ênfase na aplicação prática dentro das organizações.

²⁵ PRESTES MOTTA, op. cit., p. 81

²⁶ CHIAVENATO, op. cit., p. 433

Um novo ambiente, entretanto, coincidente com a mudança de século, trouxe a passagem do referencial da sociedade industrial dos séculos XIX e XX para a sociedade do conhecimento. Obra marcante nessa nova perspectiva é o livro de Peter Senge, “A Quinta Disciplina – Arte e Prática da Organização que Aprende” (tradução do original em inglês de 1990), o qual revela sua visão de uma “organização de aprendizagem”. As cinco disciplinas da aprendizagem, segundo o autor, são: o pensamento sistêmico, o domínio pessoal, os modelos mentais, a visão compartilhada e o aprendizado em grupo.

De acordo com Senge, o pressuposto básico nas organizações que aprendem é a horizontalização da estrutura orgânica e a alta flexibilidade. O grande diferencial dessas organizações é, portanto, a prescindibilidade da hierarquia verticalizada de comando e dos controles criados para garantir o alcance dos seus objetivos, na medida em que os objetivos são definidos conjuntamente e passam a constituir uma visão compartilhada.

No que concerne ao modelo de gestão propiciador e facilitador da geração e compartilhamento do conhecimento na organização, assim se posicionou Caio Marini:

Há atributos no modelo de gestão que precisam ser mudados, para estimular esse processo de criação, do compartilhamento e da disseminação do conhecimento. Certamente, os atributos típicos do modelo mecanicista, baseado no controle, na rigidez, no trabalho segmentado, com hora de começar e de terminar, não motivam a inovação e a criatividade. O desafio aqui colocado é o de determinar que novos atributos precisam ser incorporados, para que as pessoas se sintam motivadas a criar e a partilhar conhecimento. A organização que souber tratar essa questão de forma objetiva terá vantagens claras em relação a outras organizações, tanto no setor público quanto no setor privado.²⁷

²⁷ MARINI, 2003, p. 23

6. ANÁLISE ORGANIZACIONAL DA RECEITA FEDERAL

A mudança de enfoque ao longo do caminho evolutivo da Teoria Organizacional, esteve quase sempre balizada pelo contexto econômico/social em que se concebia a sua base teórica e em que se aplicava no âmbito organizacional. Assim é que as formulações da Administração Científica impuseram um regramento motivado por um novo cenário, o de fábricas com uso intensivo de trabalhadores pouco qualificados. A separação dos trabalhadores e das tarefas, na ótica taylorista, possivelmente objetivava reduzir o tempo não produtivo, diminuindo os contatos e conseqüentemente os conflitos que pudessem incidir no desenvolvimento dos processos produtivos.

O corolário básico dessa contextualização, independente da lente ideológica do analista, é a não existência de uma só racionalidade. Conforme conclui Maurice Godelier, em sua obra “Racionalidade e Irracionalidade na Economia”:

*Não há racionalidade em si nem racionalidade absoluta. O racional de hoje pode ser o irracional de amanhã, o racional de uma sociedade pode ser o irracional de outra. Enfim, não há racionalidade exclusivamente econômica [...]. Enfim, a noção de racionalidade reconduz à análise do fundamento das estruturas da vida social, de sua razão de ser e de sua evolução.*²⁸

Fazendo a passagem para a Secretaria da Receita Federal do Brasil, a questão fundamental de seu modelo organizacional/gerencial que se afigura, é exatamente o descompasso temporal das concepções e práticas utilizadas. Elas talvez fossem adequadas para o final do século XIX e início do século XX, mas não em plena era da “sociedade do conhecimento”. Pior do que isso, não só o contexto social mudou como a situação real não é a mesma: a RFB não é uma fábrica com trabalhadores pouco qualificados. Pelo contrário, seu corpo funcional é altamente

²⁸ GODELIER, s/d, p. 392.

qualificado, muito embora as concepções vigentes sejam determinísticas para que seus componentes tenham visão mais operacional e menos estratégica.

Poder-se-ia alegar que por ser um órgão componente da administração pública, mais especificamente da administração direta, teria menos condições para acompanhar o curso das mudanças e menos autonomia/flexibilidade para implementá-las. Tal leitura, entretanto, não se coaduna com o quadro histórico dos esforços modernizantes de grande parte da administração pública brasileira.

A mudança de contexto da sociedade industrial para a sociedade do conhecimento, traz, para a administração pública, a necessidade imperiosa de se desconectar de modelos e práticas antigas e adotar modelos modernos compatíveis com as exigências do novo meio. O que se vê, todavia, na Receita Federal do Brasil, é apenas mudança do discurso, mas com a conservação das velhas práticas.

Apenas como exemplo, desde o início dos anos 70, com a institucionalização do Sistema Nacional de Planejamento, foram criadas nas estruturas dos Ministérios e projetadas sistemicamente em suas vinculadas as áreas de planejamento, modernização administrativa e orçamento, tripé esse que dava operacionalidade à concepção de planejamento à época.

No entanto, funções estratégicas como planejamento e organização só vieram a ser concebidas na estrutura orgânica da Receita Federal em 2002, mesmo assim de uma forma no mínimo pouco convencional e até mesmo “herética” em relação à Teoria Organizacional, já que incrustadas no âmbito de uma área-fim da Receita (Coordenação de Arrecadação).

Ainda na década de 70 (a partir de 1975), houve um “boom” de programas de mudança/modernização na área pública, com destaque para o grande Programa de Modernização do Ministério da Agricultura, calcado em Desenvolvimento Organizacional -- D. O. (corpo teórico em voga à época, conforme já descrito no capítulo “A evolução histórica do pensamento

administrativo”), que envolveu a administração direta e indireta vinculada ao Ministério da Agricultura, além de conter um subprograma dedicado ao setor público agrícola em nível estadual.

Voltando à RFB, também a função Recursos Humanos, que até 2005 compunha em nível de Divisão a Coordenação-Geral de Programação e Logística, só veio a ser rotulada como “gestão de pessoas” em 2005, com a criação da Coordenação-Geral de Gestão de Pessoas. No entanto, basta verificar o Regimento Interno para constatar que nem mesmo na teoria a concepção mudou: os processos de trabalho são os mesmos anteriores à sua instituição, ou seja, mudaram o nome da “caixinha” e o status na hierarquia organizacional (de Divisão para Coordenação).

Na verdade, a pretensão de mudar a política de recursos humanos, pelo menos na teoria, se deu com o lançamento do Programa denominado ProPessoas “Programa Integral de Gestão de Pessoas da Receita Federal”, instituído pela Portaria SRF nº 1.100, de 27 de outubro de 2006, “com o objetivo de modelar e harmonizar a política integral de gestão de pessoas da Secretaria da Receita Federal, favorecendo o cumprimento de sua missão institucional”. Pelo que se tem notícia, o grande projeto em desenvolvimento, até o momento, trata-se da Lei Orgânica da Receita Federal do Brasil ou Lei Orgânica dos Fiscos Federais (LOF). A minuta da LOF, formulada no âmbito do ProPessoas, foi objeto de pauta de Assembléia Nacional da Unafisco Sindical – Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil, realizada em 27/02/2008. O resultado da assembléia mostrou uma rejeição de mais de 99% dos auditores, o que obviamente não sinaliza positivamente para o êxito do ProPessoas.

Outra alegação recorrente no meio organizacional em geral, em defesa do uso atual de concepções retrógradas, reside no fato de que a percepção da mudança social às vezes não é imediata e pode explicar esse descompasso entre discurso e prática. Poder-se-ia até mesmo

invocar o “formalismo” de Fred Riggs²⁹, típico de sociedades em desenvolvimento, para embasar essa explicação. No entanto, além da defasagem de tempo ser enorme (como já demonstrado), está se usando concepções/práticas tayloristas para gerenciar atividades eminentemente intelectuais, como é o caso do contencioso administrativo (a ser detalhado no próximo capítulo).

Ainda no que concerne ao tratamento dado aos recursos humanos, uma questão antiga na Receita, decorrente das concepções de seu modelo de gestão, é a confusão entre competência técnica e competência gerencial. Talvez, por ser uma instituição em que a par de ser desestimulado, o pensamento estratégico quase inexistente, vigora ainda a máxima de que o melhor técnico deve ser o gerente. Logo, de modo geral, os gerentes são aquelas pessoas que detêm os maiores conhecimentos técnicos e não os que possuem as melhores habilidades de relacionamento interpessoal, que quase sempre são técnicos que mostraram grande capacidade de trabalho (técnico) e por isso foram “promovidos” a gerentes. Os exemplos vão desde o topo da organização até os níveis locais.

Decorrente desse raciocínio antigo, observa-se o fato de as pessoas perpetuarem-se nas funções de chefia, o que também pode ser constatado desde o topo até a base da organização, no decorrer da história da Receita. Isto, é claro, dificulta em muito a mudança e a modernização.

Embora mantenha concepções, raciocínios e práticas organizacionais arcaicas, observa-se na história recente (últimos dez anos) da instituição, uma bela tentativa de mudança, talvez a única, promovida pelo “Programa de Desenvolvimento Gerencial da SRF” – PDGR, entre 1997/1998. O nome “Programa de Desenvolvimento Gerencial”, cuja clientela era formada por 40% de gerentes formais e 60% de não-gerentes, fazia sentido como estratégia de venda da idéia

²⁹ “O grau de discrepância entre o prescritivo e o descritivo, entre o poder formal e o poder efetivo, entre a impressão que nos é dada pela constituição, pelas leis e regulamentos, organogramas e estatísticas, e os fatos práticos e reais do governo e da sociedade”. RIGGS, 1964, p. 123.

e do produto, para não criar resistência (ou minimizá-la) por parte de grande fatia do poder formal da organização. Aliado a isso, a pouca publicidade dada ao Programa ajuda a entender a estratégia.

O Programa, tal qual foi concebido no papel (Volume I – Informações Gerais), sugere uma leitura da organização em que falta capacidade de reflexão, o pensar a organização estrategicamente. Tal leitura começou a ser reforçada, no desenvolvimento dos trabalhos, primeiramente pela dificuldade de boa parte das pessoas com a linguagem (e por decorrência com o seu entendimento) que foi utilizada na apresentação do Programa. E, continuou no seu decorrer, pela dificuldade em discutir as questões colocadas. O "pensar grande", o "pensar estratégico", é produto de uma formação básica e de reforços fundamentais da experiência e, certamente, não é conseguido a curto prazo. O máximo que se vai conseguir de imediato é despertar as pessoas para as questões maiores que, aparentemente, elas entendem estarem fora do seu dia-a-dia.

É relevante pinçar alguns pontos da “Descrição dos Conteúdos” do PDGR:

Gestão Tradicional e Gestão Contemporânea

[...]

Os atributos de um modelo tradicional de gestão identificado com o ambiente da sociedade industrial: estrutura rígida – piramidal, burocrática, pouca inovação tecnológica e gestão mecanicista de pessoas e recursos baseados na dicotomização/segregação entre planejamento e implementação.

*Os atributos de um modelo de gestão contemporânea identificado com o ambiente da sociedade do conhecimento: estrutura flexível – matricial, horizontal, em rede ou em células -, alta inovação tecnológica – do produto e dos processos -, gestão de pessoas baseada em equipes e em ‘empowerment’, gestão flexível de recursos e integração planejamento/implementação baseada no desenvolvimento do pensamento estratégico em todos os níveis hierárquicos.*³⁰

³⁰ PDGR – Programa de Desenvolvimento Gerencial da Secretaria da Receita Federal. Volume I – Informações Gerais, s/d, p. 12.

Esse Programa, infelizmente, foi abortado em outubro/98, sem o encerramento de várias turmas. Não se soube exatamente porque o Programa acabou, mas mesmo que a fórmula fosse cara para o momento de falta de recursos, existiriam outras possibilidades de tratar a problemática de capacitação dos recursos humanos nas dimensões ditas estratégicas.

Inúmeros trabalhos teóricos (artigos) foram oferecidos aos participantes, tanto na “Dimensão Psicossocial” (Vol. II) quanto na “Dimensão Organizacional” (Vol. III). Dentre estes, é interessante destacar um artigo de Bernardo Kliksberg, “A Gerência no Final do Século XX”, profundamente relacionado com a questão organizacional da Receita ainda hoje, do qual se faz alguns excertos:

A pressão para impor a todo custo a organização formal, por trás da qual está com freqüência a idéia errônea de que compartilhar o poder organizacional é perdê-lo, é uma noção anti-histórica em gerência. Segundo indica o estudo comparativo de Heller, Drenth, Koopman e Rus na Inglaterra, Holanda, Bélgica e Iugoslávia, a concentração do poder e a conseqüente rigidez do processo de decisões conspiram diretamente contra o uso das experiências e das habilidades potenciais dos chefes e dos membros da organização, prejudicando assim a produtividade³¹.

[...]

Efeitos antiflexibilidade. Por outro lado, a insistência e a pressão para impor a camisa de força formal vão ao encontro de uma das principais demandas que surgem no novo ambiente dos anos 90: flexibilidade organizacional. Ante a mudança acelerada em tecnologias de produção, praças financeiras, mercados, etc., é necessário contar com a mais alta flexibilidade organizacional possível. O modelo piramidal enfatiza, ao contrário, linhas definidas.³²

[...]

O sucesso da participação está ligado ao fato de corresponder a aspectos fundamentais da personalidade do ser humano. Este somente se envolve de forma plena quando participa efetivamente. Por outro lado, as reivindicações nesse sentido serão cada vez maiores nos anos 90, quando continuarão

³¹ PDGR – Programa de Desenvolvimento Gerencial da Secretaria da Receita Federal. Volume III – Dimensão Organizacional, s/d, p. 22-23.

³² PDGR – Programa de Desenvolvimento Gerencial da Secretaria da Receita Federal. Volume III – Dimensão Organizacional, s/d, p. 24.

*acentuando-se, no âmbito mundial, as legítimas pressões maciças por sociedades cada vez mais democráticas.*³³

O PDGR foi a única tentativa feita efetivamente dentro da Receita para ensejar a mudança. O Programa visava criar uma massa crítica, que pudesse pensar estrategicamente para possibilitar a alavancagem do processo de mudança organizacional. Embora não contivesse nada de novo (programas com concepções semelhantes e bem mais ousados foram desenvolvidos na área pública brasileira desde meados da década de 70), para o estágio em que se encontrava e ainda se encontra a instituição Receita Federal ele repercutiu como uma grande novidade.

Embora não tenha havido informações oficiais de porquê foi abortado, pode-se especular sobre essas razões. Como era basicamente uma revolução acontecendo dentro de uma instituição autoritária, o seu corpo gerencial foi, em sua grande maioria, contrário. Alguns nem o entenderam (chamavam-no de Fiscotur e outros apelidos depreciativos) e outros eram contra por uma simples razão: medo de perder o poder.

Duas décadas antes, Paulo Roberto Motta tratou da questão da inovação administrativa na área pública no artigo “Doutrinas de inovação em administração pública: a questão dos valores”, no Livro “Inovação em Administração Pública”, coletânea. Analisando a dicotomia “mudança organizacional” x “mudança ambiental”, assim se posicionou:

A mudança organizacional planejada fundamenta-se na premissa de que o desenvolvimento da burocracia, nos seus aspectos da racionalidade, uniformidade e capacidade gerencial dos administradores, garante a eficiência e a eficácia das organizações. A inovação é geralmente definida em termos de se alterar estruturas, processos e funções organizacionais, levando-se, quando muito, em consideração reformas de diretrizes e políticas das organizações. Os objetivos da organização são geralmente tomados como dados e raramente analisados conjuntamente com a reformulação das estruturas e processos organizacionais de decisão e implementação de políticas.

³³ PDGR – Programa de Desenvolvimento Gerencial da Secretaria da Receita Federal. Volume III – Dimensão Organizacional, s/d, p. 30.

*A mudança ambiental planejada, como estratégia de inovação em administração pública, baseia-se na premissa de que a realização dos valores sociais das instituições públicas deve ser substancial e eqüitativamente incorporada aos programas de reforma administrativa, aos projetos de estruturação funcional e de realização pessoal e profissional dos membros da organização. Neste sentido, devem ser considerados na redistribuição da autoridade, da responsabilidade e dos recursos organizacionais, os valores sociais das organizações públicas que, incorporados aos seus objetivos, justifiquem a sua existência.*³⁴

Paulo Motta conclui seu artigo nos seguintes termos:

*Assim, a inovação em administração pública não constitui unicamente um problema de mudança dos padrões de racionalidade administrativa envolvendo reformas de estruturas, processo ou comportamento gerencial. Trata-se essencialmente de estabelecer condições organizacionais mais adequadas ao atendimento das demandas ambientais sobre a organização, e elaborar melhor o produto final da organização. As dimensões racionalidade interna e propósito social da organização devem ser tratadas conjuntamente, não só na formulação de objetivos, mas também na estruturação da própria organização.*³⁵

7. ANÁLISE ORGANIZACIONAL DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL (1ª INSTÂNCIA)

Por se constituir numa célula do corpo maior da Receita Federal, a primeira instância do contencioso administrativo, representada pelas dezoito Delegacias de Julgamento - DRJ, apresenta, do ponto de vista organizacional, as mesmas problemáticas originadas do modelo de gestão da organização. No entanto, algumas questões particulares emergem, decorrentes de sua especificidade, da natureza do trabalho desenvolvido e da gestão que é feita do contencioso, sendo discutidas aqui.

³⁴ Motta, Paulo Roberto. 1974, p. XV.

³⁵ Motta, Paulo Roberto, op. cit., p. XXI.

Antes da fusão com a Secretaria da Receita Previdenciária - SRP, especificamente com relação ao contencioso administrativo, estavam as DRJ supervisionadas por um Adjunto do Secretário da Receita Federal, por delegação de competência, não existindo até então, um órgão central que coordenasse o contencioso. Quando se formou um Grupo de Trabalho em nível central para discutir a nova estrutura decorrente da fusão, em fevereiro de 2006, um ponto levantado inicialmente era a sobrecarga de trabalho desse Adjunto, em face da supervisão que exercia também sobre outras áreas/Coordenações.

Pode-se imaginar que, a par dessa sobrecarga identificada de trabalho do Adjunto, o fato de a Secretaria da Receita Previdenciária já possuir um órgão central que coordenava o contencioso em nível nacional, ensejou a criação da Coordenação-Geral de Contencioso Administrativo e Judicial – Cocaj, cuja competência regimental é “gerenciar as atividades do contencioso administrativo e judicial no âmbito da RFB e supervisionar as atividades das DRJ”.

No entanto, pelo Organograma apresentado na página inicial da Intranet da Receita Federal, as DRJ estão ligadas diretamente a um Adjunto, em detrimento da competência precitada estabelecida no Regimento Interno constante da mesma página da Intranet. Ressalte-se ainda, que o Organograma não mostra qualquer ligação entre a Cocaj e as DRJ. Deve ser acrescentado que, pelo Organograma, o mesmo Adjunto supervisiona, além das dezoito DRJ, também a Cocaj, a Cosit (Coordenação-Geral de Tributação) e a Copat (Coordenação-Geral de Política Tributária), não tendo esta última qualquer relação em termos de processos de trabalho com os outros supervisionados (a área de atuação da Copat envolve estudos econômico-tributários).

Na realidade, o que se observa na prática é que a Cocaj, basicamente gerenciada por pessoas que vieram da Secretaria da Receita Previdenciária, constitui-se, no que concerne ao contencioso administrativo, apenas em um braço do Adjunto, o qual continua a manter o mesmo tipo de relacionamento anterior com as DRJ.

Colocado esse quadro estrutural/regimental concernente ao contencioso, a questão principal, na perspectiva deste trabalho, reside no gerenciamento do contencioso na RFB, que atualmente é feito por intermédio de um sistema chamado CP (Controle de Processos). A base da concepção desse gerenciamento se encaixa, à luz da teoria organizacional, dentro do modelo taylorista, o qual, como se viu no quadro histórico evolutivo do pensamento administrativo, foi usado originariamente no início do século passado nas fábricas, quando o recurso humano era apenas mais um dos fatores de produção engendrados no processo produtivo.

O CP busca exatamente isso: padronizar comportamentos, homogeneizar padrões produtivos a partir de uma definição prévia do grau de complexidade do Processo a ser trabalhado, com o conseqüente número de horas que deve ser gasto para sua decisão. Não bastasse estar usando um modelo típico da “Administração Científica”, que possivelmente se justificou à época pelo quadro econômico-social em que foi concebido e em que se inseria, o CP o utiliza para gerenciar uma atividade que é, eminentemente, intelectual. Entre os vários aspectos que poderiam ser ressaltados em uma análise desse tipo de gerenciamento, nos termos da Escola Clássica, está a visão de homem embutida em seu raciocínio: vadio, negligente, irresponsável. Por isso, deve ser controlado.

Entende-se ser importante e necessário antes de prosseguir, buscar mais um aporte teórico no sentido de reforçar a leitura feita do gerenciamento do contencioso. Nos longínquos idos de 1972, Kleber Nascimento, em seu artigo “Implicações do moderno conceito de administração para a formulação de uma estratégia de reforma administrativa” (citado anteriormente), ao tratar da “Evolução do conceito de administração – de Engenharia Humana para Ciência Social Aplicada”, conclui seu ensinamento nos seguintes termos:

De qualquer modo, foi a Escola das Relações Humanas que marcou o início do reenfoque, hoje definitivo, da Administração como Ciência Social Aplicada. Como Engenharia Humana, a ‘área de indagação intelectual’ da

Administração confinava-se à divisão adequada do trabalho; à redistribuição de competências, à fusão e desmembramento de órgãos, à racionalização de tempos e movimentos, à simplificação de fluxos, à combinação de métodos e à coordenação pela autoridade. Hoje, como Ciência Social Aplicada, o discurso da moderna disciplina da Administração passou a incluir – e a enfatizar prioritariamente – as relações pessoais entre os membros da organização, os conflitos de valores, a competência interpessoal, o clima psicossociológico organizacional, as condições de feedback espontâneo e não censurado entre as pessoas, o estilo de liderança das chefias, as possibilidades de auto-realização no trabalho, as condições de favorecimento ou obstaculização da criatividade e a coordenação pela idéia, mediante o desenvolvimento de um consenso de valores entre os membros da organização.³⁶

O aprofundamento do estudo desse sistema/modelo demandaria conhecer sua base conceptual, a qual não foi encontrada em nenhum documento oficial. Em face dessa dificuldade, descobriu-se uma Monografia, escrita por Antônio José Praga de Souza e Herminia de Jesus Martins Dias Bruno, ambos da Receita Federal, no âmbito do “Prêmio Schontag” de 2004, tendo ganho o 1º lugar com o título “Delegacias da Receita Federal de Julgamento – DRJs Novos Métodos e Ferramentas para Gestão do Julgamento”, encontrada no sítio da RFB na internet.

Vale a pena reiterar que o uso da Monografia precitada para efeito da análise pretendida, deve-se ao fato de não ter sido encontrado nenhum outro documento no qual estivesse devidamente explicitado o raciocínio do gerenciamento. Portanto, não se estará discutindo a Monografia em si, mas as idéias e proposições transmitidas por seu intermédio sobre o gerenciamento do contencioso.

Como já dito, o cerne de todo o gerenciamento reside na atribuição prévia do grau de complexidade do processo, ou seja, antes deste ser distribuído ao julgador para julgamento. A base de todo o gerenciamento é, assim, o tempo que o julgador deve gastar para julgar o processo. Ao final do mês, cada julgador emite um relatório denominado Relatório de Horas Aplicadas ao Julgamento – RHAJ. Do batimento dos dados do CP com os do RHAJ são extraídos

³⁶ Kleber Nascimento, op. cit., p. 16-17.

diversos índices, sendo o principal o ID – Índice ou Indicador de Desempenho das Turmas e da DRJ (segundo a Monografia precitada).

Da leitura dessa Monografia e num esforço de síntese, pode-se dizer que o sistema atribui previamente a cada processo, após uma mensuração de quesitos que conformam critérios objetivos, um grau de complexidade que pode variar de 1 a 13, correspondente às horas que devem ser gastas para se decidir tal processo, que vão de 2 horas para o grau 1, até 180 horas para o grau 13.

Mesmo que se admita que se possa definir o grau de complexidade previamente com base em critérios objetivos, a própria prática do CP mostra que não é bem isso o que acontece: os critérios ditos objetivos ganham subjetividade pela ponderação diferente para cada tributo/contribuição. Assim, por exemplo, o número de páginas da impugnação, o valor do auto de infração, ou número de páginas do processo, valem mais num processo de imposto de renda do que num processo de contribuições (PIS/Cofins).

Não se conseguiu visualizar na Monografia sobre o CP ou em qualquer Portaria sobre o assunto, o porquê dos pesos diferentes para os diversos tributos/contribuições. Por que um processo de Cofins vale menos que um de Imposto de Renda, tendo os mesmos valores para os ditos critérios objetivos? Os critérios não são exclusivamente objetivos? Pelo menos é isto que é dito no material a que se teve acesso (Monografia e Portarias).

Um exemplo concreto dessa distorção: foi julgado, no âmbito da 1ª Turma da DRJ/BHE, um processo de autuação de Cofins, em 2007, cujo valor era de cerca de R\$1.784.000,00. Pelo Termo de Verificação Fiscal percebeu-se que a ação fiscal envolveu também uma autuação de Imposto Retido na Fonte na mesma empresa. Após consultas internas, descobriu-se que o processo relativo à autuação de IRF fora julgado no ano anterior pela Turma respectiva, e era de valor bem menor: R\$291.300,00. A verificação dos graus de complexidade no CP evidenciou que

ao processo de Cofins fora atribuído o grau “4”, enquanto ao de IRF, grau “7”. Por quê? A autuação era a mesma, o processo de Cofins tinha valor autuado bem maior, os fatos geradores da Cofins iam de setembro/1999 a fevereiro/2004, enquanto os do IRF iam apenas de junho/2001 a fevereiro/2004, ou seja, se um dos processos tinha mais complexidade em razão dos “critérios objetivos” esse era o de Cofins.

Talvez pelo desconhecimento da subjetividade que existe por trás dos critérios ditos “objetivos”, não se consegue vislumbrar a explicação para um processo de IRF ser considerado previamente mais complexo que um de Cofins. Ao contrário da legislação do IRF, as legislações de PIS/Cofins são de grande complexidade e vêm sendo alteradas constantemente ao longo do tempo, a par de serem o maior alvo de ações judiciais, que têm de ser analisadas no julgamento do processo administrativo. Sobretudo após a criação do PIS/Cofins não-cumulativo, envolvendo inúmeras novas especificidades, aliado ao aumento da velocidade das mudanças na legislação, a complexidade dos processos dessas contribuições recrudescer enormemente.

Um outro exemplo nessa questão da subjetividade não explicitada na aplicação dos critérios “objetivos” relacionam-se aos processos de indébito tributário. Por alguma razão não esposada eles têm peso/valor menor para efeito da definição do grau de complexidade. Em novembro/2006 foi julgado, no âmbito da 1ª Turma da DRJ/BHE, um processo de compensação cujo grau de complexidade constante do CP era “4”. Da visualização da planilha preenchida quando do seu cadastramento, foram observados os seguintes pontos, que constaram de mensagem enviada ao Delegado da DRJ/BHE:

- “Quant. de infrações matérias distintas autuadas // Quant. assuntos distintos no processo”: foi marcado “1”. Por quê? Existiam “n” pedidos de compensação/Dcomp no processo.

- “Valor do crédito tributário (lançado, a restituir/renunciar)”: foi marcado “até R\$1.000,00”; no entanto, no relatório “Consulta por Nome”, também do CP, o valor era de R\$1.242.814,00.

- “Outros autos de infração no mesmo processo”: foi marcado “zero”. Por quê? Talvez devessem ser contados os pedidos de compensação/Dcomp, ou usado outro critério/indicador, que fosse compatível com um processo de restituição/compensação (aqui, claramente, o instrumento de medição não se aplica ao objeto).

- “Períodos de apuração (PA)”: foi marcado “até 12 PA ou fatos geradores”; no entanto, constam 63 no processo.

Aprofundando a pesquisa no CP com relação aos processos de restituição/compensação, foi constatado que essas aferições se repetiam em outros processos, ou seja, não eram simples erros no cadastramento de um ou outro processo, mas denotavam problemas de orientação.

Embora existam outras inconsistências do CP (tal como concebido) devidamente identificadas, não se pretende delongar muito nesse ponto, pelo risco de estar contribuindo para a racionalização do erro. Na verdade, não se pode previamente definir o grau de complexidade de um processo. Só o julgador ao estudar o processo, elaborar o Acórdão e concluir o seu julgamento, relatando-o e decidindo-o conjuntamente com a Turma na Sessão de Julgamento, pode dizer a respeito de sua complexidade. Inúmeras variáveis não quantitativas incidem sobre esse grau de complexidade, entre elas: a clareza e a precisão da autuação, a argumentação do contribuinte e, sobretudo, a individualidade do julgador. As pessoas são, por natureza, diferentes; essa é a beleza da vida. Cada um tem, sobretudo em um trabalho intelectual como o julgamento, um tempo diferente para concluir sua livre convicção.

Todos os julgadores sabem, por experiência própria, que muitas das vezes um processo com poucas páginas e de valor monetário baixo pode demandar um tempo de julgamento bem maior que outro volumoso e de valor mais alto.

Querer controlar os processos é altamente positivo, pois o seu julgamento é o produto final das DRJ. Conhecer o volume do estoque de processos, sua natureza, sua composição, para poder quantificar os recursos humanos (julgadores e outros) necessários, alterar as competências das Turmas em face da natureza e da quantificação desse estoque, remanejar processos para jurisdições que apresentem menor demanda, saber o que está se decidindo, buscar discutir teses divergentes dentro da DRJ e entre as DRJ, é benéfico e compreende o escopo do gerenciamento central e local do contencioso, cuja ênfase deve ser o comprometimento do corpo funcional.

Por outro lado, querer controlar os julgadores, impondo um tempo para o julgamento de um processo que, como se viu, é irreal (tomados apenas os critérios “objetivos”), traz consequências negativas para os mesmos individualmente, para o “espírito de corpo” do grupo, para o exercício do PAF segundo os princípios que o regem e claro, para a organização.

Em termos comportamentais, existem duas reações básicas dos julgadores ao fazerem seu trabalho, em face do CP e do RHAI: aceitar a “camisa de força” do grau de complexidade prévio (sofrer a pressão) e fazer o processo no tempo determinado pelo Sistema, mesmo que tenha sido irreal ou fazer o julgamento no tempo que a complexidade real exige, em detrimento do tempo do CP.

No segundo caso, a implicação em termos do sistema de gerenciamento será o rebaixamento do Índice de Desempenho do julgador, da Turma e da DRJ, o que desencadeará mais pressão, recrudescendo o processo de deterioração do clima organizacional.

No primeiro caso, se ao aceitar a pressão, o julgador conseguir decidir o processo em tempo menor, poderá estar sinalizando para o “Sistema” que o tempo definido para se fazer aquele tipo de processo pode ser diminuído.

Na verdade, qualquer que seja a reação das pessoas em face da exigência do Sistema, o resultado é negativo, conforme demonstra a teoria e a prática das organizações, ao longo do quadro evolutivo do pensamento administrativo, com o agravante de o objeto do controle ser um trabalho eminentemente intelectual.

Malgrado a clareza da ideologia da concepção do Sistema e da sua prática efetiva no contencioso, os autores da Monografia sobre o CP tentam, ainda, em alguns trechos, dizer que não se intenciona controlar/avaliar as pessoas, embora também seja colocado o oposto em outros trechos:

Os gestores das DRJ passaram a ter metas possíveis de serem alcançadas e mecanismos mais eficientes de mensuração e comparação de produtividade, que permitem diferenciar aqueles que alcançam melhor desempenho.

[...])

É preciso vencer resistências, especialmente quanto ao equivocado entendimento de que esses mecanismos são voltados para avaliações individuais.

[...]

Além disso, na elaboração do julgamento de um processo deve se considerar a intelectualidade do parecerista envolvida na elaboração do trabalho. À medida que a complexidade cresce, aumenta a influência do elemento humano, não só na agilidade do resultado produzido, mas principalmente, na qualidade deste.

Esses fatores são de difícil ponderação, não só para mensurar qualitativamente o fluxo de entrada dos processos como também o fluxo de saída. Tais peculiaridades tornam árduas tarefas como fixar e aferir metas de julgamento, avaliações de produtividade, definição dos quantitativos de julgadores e técnicos necessários à carga de trabalho. (grifei)

(...)

Importante ressaltar que o Índice de Desempenho – ID tem por base o grau de complexidade dos processos e, conforme já esclarecido, é apurado com base em critérios objetivos, por isso, não se presta para avaliação individual de julgadores. O ID tem-se revelado um bom indicador para análises comparativas entre as DRJs e Turmas de competências semelhantes, assim

*como para projeções da evolução do estoque, do tempo e dos prazos de julgamentos. (grifo do original)*³⁷

Além da questão comportamental, outras duas questões emergem da análise desse gerenciamento e serão devidamente discutidas no capítulo seguinte:

- Qual é o benefício desse grau de complexidade? O que se obtém com isso, para o Processo Administrativo e para a organização?
- Qual é sintonia do CP/RHAJ com a política esposada de Gestão de Pessoas, e sobretudo com o ProPessoas?

8. CONCLUSÕES: ALGUMAS CONSIDERAÇÕES SOBRE A PRÁTICA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL.

- O Processo Administrativo Fiscal federal, regulamentado pelo Decreto 70.235/72, originariamente cingia-se a dar cumprimento ao propósito de controle do lançamento. Com o advento da Constituição Cidadã de 1988, ampliou seu alcance para englobar quase todas as interações conflituosas Fisco/contribuinte, excetuando-se alguns poucos casos que têm guarida da Lei 9.784/99 (por exemplo, a insurgência contra cobrança administrativa).

A inclusão especificamente das lides sobre indébito tributário (restituição/compensação), cuja legislação evoluiu significativamente, possibilitando, por exemplo, compensar tributos de diferentes espécies, ampliou consideravelmente o número de processos do contencioso administrativo. O quadro agravou-se pelo fato de vários preceitos legais relativos aos

³⁷ Souza; Bruno, 2004, págs. 17, 18, 23 e 33.

tributos/contribuições federais terem sido considerados inconstitucionais (Finsocial, PIS, Cofins), o que fez recrudescer o volume dos pedidos de restituição/compensação.

Ainda relativamente aos indébitos tributários, o prazo de homologação tácita de cinco anos para as Declarações de Compensação, estabelecido pela legislação, aliado ao fato de a Administração Tributária não se ter preparado efetivamente para enfrentar esta situação, teve e está tendo repercussão também no contencioso administrativo.

- Muito embora se possa entender que o objetivo primordial do PAF seja o de controle dos atos administrativos, não se pode esquecer que a busca da justiça, cuja arena principal é o judiciário, não é incompatível com essa finalidade precípua de controle, inclusive ganhando contornos mais amplos com a Constituição de 1988, como já visto.

A questão que emerge, então, com a busca de decisões mais justas, reside na “atividade vinculada” do julgador, argumento básico para se insistir em determinado direcionamento da decisão, quando o entendimento da Receita se faz diferente do que a jurisprudência judicial já firmou.

Mesmo, em seu íntimo, estando o julgador convencido de uma posição amparada “lato sensu” pelo judiciário e até pelo senso comum, deve decidir dentro do entendimento esposado pela Receita pois sua atividade é plenamente vinculada, sob pena de responsabilidade funcional (art. 3º e parágrafo único do art. 142 do CTN). A Portaria nº 609, de 27 de julho de 1979, do Ministro de Estado da Fazenda (PMF 609, de 1979), assim determina:

“I - A interpretação da legislação tributária promovida pela Secretaria da Receita Federal, através de atos normativos expedidos por suas Coordenações, só poderá ser modificada por ato expedido pelo Secretário da Receita Federal.”

Normalmente, a solução para essa questão do ponto de vista da Instituição, demanda um rito burocrático que culmina com um Parecer da Procuradoria da Fazenda Nacional e sua subsequente aprovação pelo Ministro da Fazenda, por intermédio de Portaria, ambos expressando a posição de abdicar de discutir judicialmente tal questão conflituosa e impedindo que a Secretaria da Receita Federal do Brasil constitua o crédito tributário relativo à hipótese em questão, obrigando-a a rever de ofício os lançamentos já efetuados .

Esse deslinde, não obstante encerrar teoricamente a questão no âmbito organizacional, na prática do PAF tem gerado dúvidas por parte das Delegacias de Julgamento, mais precisamente se a Portaria Ministerial seria suficiente para mudar o posicionamento nas decisões administrativas.

Um exemplo mais recente refere-se à questão da interpretação do parágrafo único do art. 6º da Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970. O Parecer PGFN/CRJ/Nº 2.143/2006, com base no qual foi editado o Ato Declaratório PGFN nº 8, de 30 de outubro de 2006, cede ao entendimento da jurisprudência judicial de que trata-se da base de cálculo e não do prazo de recolhimento da contribuição para o PIS. O precitado Parecer, que consubstanciou o Ato Declaratório PGFN nº 8, foi aprovado por Despacho do Ministro da Fazenda, publicado no DOU, na pág. 0028, em 16/11//2006. Mesmo com isso, algumas Delegacias de Julgamento continuaram a esposar o entendimento anterior em seus acórdãos.

- A observância do princípio da motivação pode ser questionada nos ditos lançamentos eletrônicos. Tais lançamentos originam-se do processamento de informações prestadas pelos contribuintes, como é o caso da DCTF. Normalmente, um simples erro na informação do contribuinte leva ao lançamento eletrônico com multa de ofício, sendo que, o mais importante, o grau de transparência da motivação do lançamento é pequeno, muitas vezes

impossibilitando/dificultando o seu entendimento por parte do contribuinte, e, conseqüentemente, trazendo sérias repercussões no desenrolar do processo administrativo.

- Outra questão importante da prática do PAF está relacionada mais estreitamente com o Princípio da Legalidade, e por conseguinte com o da Finalidade. Não raro, a Administração Tributária ao utilizar-se de Instruções Normativas e de outros atos infralegais no sentido de regulamentar a Lei, extrapola os seus limites criando situações fáticas que, em alguns casos, até mesmo se contrapõe ao espírito do texto legal. Um caso paradigmático é a tributação da Cofins das entidades beneficentes sem fins lucrativos, mais especificamente a conceituação de receitas de atividades próprias. A Instrução Normativa nº 247, de 21 de novembro de 2002, assim dispôs sobre as instituições de caráter filantrópico (dentre outras):

Art. 47. As entidades relacionadas no art. 9º desta Instrução Normativa:

I – não contribuem para o PIS/Pasep incidente sobre o faturamento; e

II – são isentas da Cofins em relação às receitas derivadas de suas atividades próprias.

§ 1º Para efeito de fruição dos benefícios fiscais previstos neste artigo, as entidades de educação, assistência social e de caráter filantrópico devem possuir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social expedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos, de acordo com o disposto no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

§ 2º Consideram-se receitas derivadas das atividades próprias somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais. (grifei)

Essa conceituação só aparece na precitada IN e não na legislação de regência da matéria. Com isso, por exemplo, o serviço prestado aos beneficiários do SUS pelas Santas Casas sofreriam a tributação da Cofins.

- A possibilidade de agravamento do lançamento na decisão de primeira instância foi originariamente incluída no PAF pela Lei 8.748, de 09.12.93, via alteração do parágrafo único do art. 15 do Decreto 70.235/72. Houve, posteriormente, uma tentativa de sua supressão com a edição da Medida Provisória nº 232, de 30.12.2004, a qual acabou revogada pela Medida Provisória nº 243, de 31.03.2005.

Mesmo que não houvesse essa previsão expressa, o agravamento do lançamento na primeira instância pode e deve ser feito, com amparo nos princípios da legalidade e da verdade material, e desde que devidamente observados os requisitos: competência do agente (assegurada pelo fato de a função de julgador na primeira instância ser ocupada por auditor fiscal) e a decisão de primeira instância contenha os elementos necessários ao lançamento.

Quanto ao agravamento na decisão de segunda instância, independentemente da discussão mais ampla da “reformatio in pejus” no âmbito do processo administrativo federal, verifica-se a sua impossibilidade pelo não atendimento do requisito de “competência do agente”, de vez que os órgãos julgadores de segunda instância apresentam composição mista/paritária, possuindo em seu corpo funcional pessoas de fora da Administração Fazendária.

- Do ponto de vista estritamente organizacional, a prática do contencioso administrativo na Secretaria da Receita Federal do Brasil é influenciado por diversas variáveis. Uma delas, que pode até colocar em xeque alguns dos princípios que dão guarida ao PAF (como o da oficialidade), diz respeito às dificuldades de se preencher a lotação das Turmas nas Delegacias de Julgamento. Não raro, encontram-se Turmas com pequeno número de julgadores, em razão de não existir uma política organizacional de preenchimento das vagas específica para as DRJ.

Em face disso, e a par de não ter havido, pelo menos nos últimos concursos, vagas específicas para as DRJ, o seu preenchimento quase sempre depende da boa vontade das

Superintendências Regionais em ceder pessoal, o que é sempre muito difícil em razão do quadro de escassez generalizada e também do fato de as Delegacias de Julgamento não estarem subordinadas hierarquicamente às Superintendências.

Outro aspecto negativo decorrente de política organizacional e que influencia mais diretamente o atendimento do princípio da verdade material (dentre outros), relaciona-se ao modelo de gestão em uso na RFB, e particularmente no contencioso administrativo, que enfatiza o aspecto quantitativo (número de decisões) em detrimento da qualidade dos acórdãos.

A pressão sobre os julgadores pelo alcance de metas de produtividade, aferido tão somente por valores quantitativos, pode trazer entraves na busca da verdade material. De outro lado, as Delegacias da Receita Federal do Brasil, a quem são solicitadas diligências para que a autoridade julgadora possa formar um melhor juízo acerca da matéria discutida, também sofrem a pressão por produtividade no seu dia-a-dia, sendo o atendimento às diligências uma variável de difícil previsão em seu planejamento de trabalho, não se constituindo, portanto, em prioridade.

Ressalte-se, ainda, nessa perspectiva do contencioso como “fábrica de decisões”, que o modelo de gestão privilegia, a sobreposição dos meios aos fins; perde-se a visão finalística, teleológica, para valorizar os procedimentos e a produtividade (entendida como quantidade de Acórdãos), em detrimento da dimensão qualitativa.

- Quanto ao princípio da motivação, observa-se uma certa incongruência em sua observância no que diz respeito à dimensão organizacional do contencioso administrativo na Receita. Se em relação ao conteúdo dos Acórdãos é possível afirmar que as decisões são devidamente motivadas/fundamentadas, não se pode dizer o mesmo quanto ao meio ambiente circundante do processo administrativo fiscal. Ou seja, o contexto organizacional em que se insere o PAF traduz em sua dinâmica, uma situação inversa à que se desenvolve no âmbito do

contencioso, por ser caracterizado por decisões pouco ou nada fundamentadas, contrastando com o caráter democrático do PAF.

Tal afirmativa, corrente no dia-a-dia da Organização, pode ser ilustrada pelo processo decisório que desencadeou a mudança de estrutura das Delegacias de Julgamento em 2001, de decisão monocrática para decisão colegiada. Embora se possa imaginar, racionalmente ou intuitivamente, que a mudança trazia a perspectiva de tornar mais isenta e mais acertada a decisão de primeira instância, esse aspecto não foi ressaltado no processo decisório da mudança, assim como nenhum outro aspecto. Ou seja, a mudança aconteceu de cima para baixo, sem um diagnóstico, pelo menos explícito, que a ensejasse como a solução de algum problema que nunca se soube qual foi.

À época, logo após a alteração da estrutura por intermédio da Medida Provisória 2.113-13, de abril/2001, redigi um pequeno artigo denominado “As coisas no lugar”, que circulou no âmbito da então SRF. Nesse documento, a par de levantar questionamentos sobre a motivação da mudança (em nenhum momento explicitada), foram alinhavadas algumas possíveis conseqüências do novo modelo organizacional em face não só da estrutura altamente hierarquizada da SRF mas, principalmente, da sua cultura organizacional, dos quais se destaca:

Como será a convivência de um pequeno nicho democrático, como já dito na ponta da organização, com a estrutura quase que militar do restante da SRF? E deve ser frisado que o ‘democrático’ restringir-se-á às questões técnicas, de conteúdo, pois os processos de trabalho deverão estar inseridos na lógica cartesiana da instituição. É como se fosse instituída a ‘mão inglesa’ no trânsito, da noite para o dia, e só em determinados quarteirões ou em determinados horários.³⁸

Essa característica autoritária do meio organizacional onde se encontra o PAF permanece coexistindo e contrastando com a democracia no seio do processo administrativo, como se esse

³⁸ ZOCRATTO, 2001, pág 2-3.

fosse uma ilha. O próprio modelo de gestão do contencioso, que controla as pessoas (juizadores) e não somente os processos, é revelador dessa característica.

Outro princípio pode ser confrontado nesse contexto organizacional: o Princípio da Proporcionalidade, o qual busca a adequação entre meios e fins. Ou seja, é preciso que se conheça o fim almejado para que se possa identificar as opções de caminhos/soluções para alcançá-lo. O modelo de gestão da Receita e particularmente o do contencioso administrativo, inverte de certo modo esse raciocínio. Normalmente, os gestores encontram uma solução e buscam justificá-la identificando um problema que ela solucionaria. A ênfase no controle das pessoas, tratando o processo administrativo como uma “fábrica de decisões”, nos moldes e concepções tayloristas, é justificado como “Controle de Processos”, nome dado ao sistema que gerencia o contencioso na Receita.

- Preocupante, também, com relação a uma perspectiva teleológica que deve se ter do PAF, é um tipo de raciocínio esposado não só na “Monografia sobre o CP”, mas também em outras situações dentro da organização:

É preciso agilizar ao máximo o julgamento dos processos de origem eletrônica nas DRJ, com a utilização de ferramentas informatizadas. Processo que nasce de lançamento eletrônico tem que continuar recebendo o mesmo tratamento. Só assim as DRJ farão frente às demandas sem a necessidade de aumentar o contingente humano.

[...]

Ora, se os lançamentos podem e são gerados em meio eletrônico, o julgamento também deve utilizar esse mesmo meio, caso contrário será necessário aumentar as horas disponíveis para julgá-los, ou seja, deverão ser designados mais julgadores para o desenvolvimento das atividades-fim das DRJs.”(grifo do original).³⁹

³⁹ Souza; Bruno, op. cit., 2004, págs. 18-45

Além de perder a visão finalística do PAF e com isso atentar contra seu espírito, esse tipo de pensamento indica uma perspectiva reducionista da organização, como se ela não possuísse um comando único. É jogar uma área contra a outra, recaindo o ônus sobre o contribuinte. Se o lançamento eletrônico é validado pelo topo da organização, não significa que se possa fazer o mesmo com o julgamento. É sobrepor os meios aos fins.

Outro excerto da Monografia precitada corrobora essa preocupação de desvirtuamento da essência do PAF e mesmo de uma confusão organizacional:

Desde o início dos estudos para a implantação do Colegiado, tem-se enfatizado a necessidade de um rito sumário, preferencialmente monocrático, para o julgamento de processos de baixo valor associados a determinadas matérias.⁴⁰

- Por se basear apenas em “critérios objetivos”, o Grau de Complexidade prévio, cerne do CP, mesmo que se corrijam as suas incorreções, algumas das quais já apontadas, tende a dar informação errada para o nível gerencial por não contemplar a dimensão qualitativa. A par de, efetivamente, não “informar a ação” gerencial, ele traz outras conseqüências para a organização. Pode servir, por exemplo, como álibi para o julgador, quando atribui um grau maior de complexidade ao processo que foi feito em menor tempo. Ou seja, pode ser manipulado pelo julgador, dependendo do seu interesse/necessidade e do tempo real gasto no julgamento.

Também por aportar informação irreal sobre a complexidade do processo, o CP pode contribuir, em certas situações, mais para uma omissão gerencial do que para uma ação. O trabalho do julgador é muito melhor conhecido pelo Presidente da Turma e pelo Delegado do que pelo CP. Assim, um comportamento inadequado (fora dos padrões do grupo) pode deixar de ser tratado pelos níveis gerenciais (até mesmo por comodismo), se não estiver balizado pelos números do CP.

⁴⁰ Souza; Bruno, op. cit., 2004, pág . 44.

A predominância da visão estritamente operacional (ver a árvore em seus detalhes mas não ver a floresta), em detrimento da visão estratégica (enxergar a floresta além da árvore), tem levado a uma busca de eficiência – fazer mais em menos tempo e com os mesmos recursos – nas ações e nos processos de trabalho empreendidos, deixando de lado a perspectiva da eficácia quanto aos resultados, não só com relação ao PAF mas com relação à ação organizacional como um todo.

Hoje, na DRJ, preencher e entregar o RHAI (Relatório de Horas Aplicadas ao Julgamento) ao final do mês se tornou mais importante do que o julgamento em si. Isso faz lembrar uma frase famosa do ex-Ministro Hélio Beltrão sobre o Brasil (foi Ministro do Planejamento no governo Costa e Silva e Ministro da Desburocratização no governo Figueiredo): *“na porta do cemitério, vale mais o atestado de óbito do que o defunto”*.

- Por fim, a questão de fundo de toda essa análise encerra-se na dicotomia “teoria em uso X teoria esposada”. A gestão de pessoas, nesse novo contexto em que estamos da “sociedade do conhecimento”, sai do controle para o comprometimento. O ProPessoas, aqui já referenciado, esposa um novo tratamento na gestão de pessoas na Receita Federal. Na *intranet* da Receita, na página do Programa, é dito que “o ProPessoas trata-se de uma primeira sensibilização que objetiva a dar início a um **grande repensar organizacional da Receita Federal**” (grifei).

A grande questão que surge, após toda a análise organizacional aqui desenvolvida, é esta: a teoria esposada no ProPessoas é coerente com a prática organizacional da RFB? A visão de homem contida no gerenciamento do contencioso administrativo, é compatível com a visão de homem contida no ProPessoas? Pode-se afirmar que não! Ela é exatamente sua antítese. Os dois podem coexistir? A resposta, obviamente, também é não!

A menos que se adeque a teoria em uso à teoria esposada, vai demorar muito para ser dado o grande passo em direção à modernidade. A intenção, sincera, é que este Trabalho possa colaborar para o “*grande repensar organizacional da Receita Federal*”.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. Curso de direito administrativo. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

BOTALLO, Eduardo Domingos. Curso de Processo Administrativo Tributário. São Paulo: Malheiros, 2006.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Temas de direito tributário. Rio de Janeiro: Alba, 1963.

CHIAVENATO, Idalberto. Teoria Geral da Administração. V. 1-2. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1979.

COSTA, Alexandre Bernardino. “Metodologia de Pesquisa e Ensico em Direito” (in Curso Direito Processual Tributário – Cead/UNB), 2007.

ETZIONI, Amitai. Organizações Complexas. 1ª ed. São Paulo, Edit. Atlas, 1976.

GODELIER, Maurice. Racionalidade e Irracionalidade na Economia. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, s/d.

MARCH, James G. ; SIMON, Herbert Alexander. Teoria das Organizações. Rio de Janeiro: FGV, 1975.

MARINI, Caio Marini. Gestão Pública. Mód. I: O contexto atual da transformação. Cadernos da Fundação Luís Eduardo Magalhães, Salvador, 2003.

MEDAUAR, Odete. O direito administrativo em evolução. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

MELLO, Fernando Achilles de Faria. Desenvolvimento das Organizações. Livros Técnicos e Científicos Editora, Rio de Janeiro, 1978.

MOREIRA, Egon Bockmann. Processo administrativo: princípios constitucionais e a Lei nº 9.784/99. São Paulo: Malheiros, 2000.

MOTTA, Fernando C. P. . Teoria Geral da Administração. 12ª ed. São Paulo: Livraria Pioneira Editora, 1985.

MOTTA, Paulo Roberto. Doutrinas de inovação em administração pública: a questão dos valores”, in Inovação em Administração Pública, coletânea, FGV, RJ, 1974, p. XV.

NASCIMENTO, Kleber Tatinge. Implicações do Moderno Conceito de Administração para a Formulação de uma Estratégia de Reforma Administrativa. RAP – Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, Jan/Mar/1972.

PDGR – Programa de Desenvolvimento Gerencial da Secretaria da Receita Federal. Volumes I, II e III . s/d.

RAMOS, Alberto Guerreiro. Administração e Contexto Brasileiro: esboço de uma teoria geral da administração. Rio de Janeiro: FGV, 1983.

RIGGS, F. W. A ecologia da administração pública. Rio de Janeiro: FGV, 1964.

SILVA, José Afonso da. Curso de direito constitucional positivo. 15^a.ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

SOUZA, Antônio José Praga; BRUNO, Herminia de Jesus Martins Dias. “Delegacias da Receita Federal de Julgamento – DRJs Novos Métodos e Ferramentas para Gestão do Julgamento”. “Prêmio Schontag” de 2004. Sítio da RFB na internet.

VIEIRA, José Roberto. A noção de sistema no direito. Revista da Faculdade de Direito da UFPR. Curitiba, Coleção acadêmica de Direito, v. 33, p. 53-64, 2000.

XAVIER, Alberto. Princípios do processo administrativo e judicial tributário. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

THOMPSON, James D. . Dinâmica Organizacional. São Paulo. Mc Graw-Hill do Brasil, 1976.

WAHRLICH, Beatriz M. de Souza. Uma Análise das Teorias de Organização. 3^a edição. Rio de Janeiro. Fundação Getúlio Vargas, 1972.

ZOCRATTO, Marco Antônio. As coisas no lugar (email: mzocratto@yahoo.com.br), 2001.